Tilintarkastuksen perusteet

Ari-Matti Korkeamäki

Sanoma Pro Oy
Helsinki

Tiedustelut
Sanoma Pro Oy, Helsinki
puh. 020 391 000
sähköposti: asiakaspalvelu@sanomapro.fi

www.sanomapro.fi

Kustantaja: Sanoma Pro Oy
1. painos, 2017

Tämä aineisto on digitaalinen rinnakkaisversio tuotteesta
Tilintarkastuksen perusteet ISBN 978-952-63-4277-1

6 kk lisenssi ISBN 978-952-63-4278-8
48 kk lisenssi ISBN 978-952-63-4279-5

Toimitus: Birgitta Pohja
Ulkoasu: Jari Koski
Taitto: Tmi Eija Högman
Kansi: Gravision/Jaana Rautio

© Ari-Matti Korkeamäki ja Sanoma Pro Oy

Kopiointiehdot
Tämä teos on digitaalinen oppikirja, joka on suojattu tekijänoikeuslailla (404/61).

Käyttäjälle

Tämä kirja on tarkoitettu korkeakoulujen ja yliopistojen tilintarkastuksen perusopintojen oppikirjaksi sekä käsikirjaksi taloushallinnon tehtävissä työskenteleville. Kirja soveltuu myös opiskelun tueksi erillisille tilintarkastuskursseille ja lähdeteokseksi itseopiskelijoille.

Kirja perustuu 1.1.2016 voimaan tulleeseen uuteen tilintarkastuslakiin ja 19.8.2016 lakiin tehtyihin muutoksiin sekä vuonna 2016 uudistettuihin muihin tilintarkastusmääräyksiin. Tilintarkastuslainsäädännön laajan uudistustyön taustalla ovat olleet uudistukset EU:n tilintarkastussääntelyssä. Merkittävimmät lakiuudistukset koskevat tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksymistä ja valvontaa, tilintarkastuksen kohdetta, tilintarkastuskertomusta, seuraamusjärjestelmää sekä yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastusta.

Kirjan tarkoituksena on antaa kokonaiskuva tilintarkastusmääräyksistä ja tilintarkastuksesta käytännössä. Kirjan alussa käsitellään tilintarkastuksen lainsäädännöllinen perusta, minkä jälkeen kirja keskittyy säännösten soveltamiseen: tilintarkastuksen suunnitteluun ja toteuttamiseen sekä tilintarkastajan raportointiin. Tilintarkastuksen erityispiirteitä käsitellään lopuksi tarkastuskohteittain.

Kirjan tekstiä on pyritty selventämään käytännönläheisillä esimerkeillä, ja lopussa on lukujen järjestystä noudattava harjoitustehtäväosa. Kirjan liitteenä on tilintarkastukseen liittyviä tilastotietoja sekä lainsäädäntöä. Liitteenä on 19.8.2016 uudistettu tilintarkastuslaki, siihen liittyvät asetukset, yhteisölainsäädännössä olevat tilintarkastusta koskevat lainkohdat sekä otteita Euroopan unionin tilintarkastusasetuksesta.

Tilintarkastuskertomusta ja muita tilintarkastajan julkisia lausuntoja koskevat esimerkit perustuvat Suomen Tilintarkastajat ry:n antamiin malleihin ja suosituksiin.

Helsingissä 23. päivänä joulukuuta 2016

Ari-Matti Korkeamäki

Sisältö

1. Tilintarkastuksen lainsäädännöllinen perusta 8
Tilintarkastuksen tarkoitus 8
Tilintarkastuslainsäädäntö ja hyvä tilintarkastustapa 9
Ammattieettiset periaatteet 12
Tilintarkastajan kelpoisuus 13
Tilintarkastusvelvollisuus 15
Tilintarkastajan valinta ja erottaminen 17
Tilintarkastajan valinta 17
Tilintarkastajan erottaminen tai eroaminen 19
Tilintarkastajien tutkintojärjestelmä 20
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonta 23
Tilintarkastusvalvonta 23
Tilintarkastuslautakunta 24
Tilintarkastajan riippumattomuus 24
Riippumattomuus 24
Esteellisyys 25
Tilintarkastajan siirtyminen tarkastuskohteen palvelukseen 27
Muiden kuin tilintarkastuspalveluiden rajoittaminen 28
Tilintarkastajan salassapitovelvollisuus 29
Tilintarkastajan vastuu 30
Siviilioikeudellinen vastuu 30
Rikosoikeudellinen vastuu 31
Kurinpidollinen vastuu 32
Tilintarkastajien tutkintojärjestelmän uudistaminen 34

2. Tilintarkastuksen suunnittelu ja organisointi 37
Ulkoinen ja sisäinen tarkastus 37
Tilintarkastuksen tavoitteet ja perusperiaatteet 39
Tilintarkastuksen suunnittelu 40
Toimeksiannon alustavat toimenpiteet 41
Tilintarkastuksen kokonaisstrategia 41
Tilintarkastussuunnitelma 42
Tilintarkastusriski 43
Olennaisuuden määrittäminen 45
Tilintarkastustoimeksianto 46

Toimeksiantokirje 46
Vahvistusilmoituskirje 50
Laadunvalvontajärjestelmä 53
Tilintarkastajan työpaperit 54

3. Tilintarkastuksen toteuttaminen 57
Tilintarkastuksen ajoittaminen ja tilintarkastusaineisto 57
Tilintarkastuksen kohde 60
Kirjanpidon tarkastus 60
Sisäisen valvonnan tarkastus 62
Tilinpäätöksen tarkastus 64
Tilinpäätöksen tekninen tarkastus 67
Määräaikojen noudattamisen tarkastus 69
Tilinpäätöksen ulkoisten muotokysymysten tarkastus 70
Toiminnan jatkuvuuden edellytysten tarkastus 73
Tase-erien tarkastus 74
Tase-erien olemassaolon tarkastus 74
Tase-erien arvostuksen tarkastus 77
Tase-erien ryhmittelyn tarkastus 79
Tuloslaskelmaerien tarkastus 80
Tuloslaskelmaerien analyyttinen tarkastus 80
Tuloslaskelmaerien ryhmittelyn tarkastus 82
Katkon tarkastus 84
Rahoituslaskelman tarkastus 85
Liitetietojen tarkastus 86
Toimintakertomuksen tarkastus 87
Hallinnon tarkastus 91

4. Tilintarkastajan raportointi 96
Tilinpäätösmerkintä 96
Tilintarkastuskertomus 97
Tilinpäätöksen tilintarkastusta koskevat tiedot 98
Muita raportointivelvoitteita koskevat tiedot 99
Muut seikat 100
Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastus-
kertomuksen lisävaatimukset 105
Mukautettu tilintarkastuskertomus 108
Tilintarkastuspöytäkirja 113
Tilintarkastusmuistio 114
Tilintarkastajan muut raportit 115

5. Osakeyhtiön tilintarkastuksen erityiskysymyksiä 117
Osakeyhtiön tilintarkastus 117
Osakeyhtiöiden rakenne- ja rahoitusjärjestelyt 117
Todistus osakkeiden tai osakepääoman maksamisesta 118
Lausunnot apportti- ja jälkiapporttitilanteissa 119
Lausunnot ja todistus sulautumisen yhteydessä 122
Lausunnot ja todistus jakautumisen yhteydessä 125
Todistus osakeyhtiömuotoa muutettaessa 126

6. Muiden tilintarkastusvelvollisten erityispiirteitä 128
Asunto-osakeyhtiön tilintarkastus 128
Osuuskunnan tilintarkastus 136
Henkilöyhtiöiden tilintarkastus 140
Yhdistyksen tilintarkastus 144
Säätiön tilintarkastus 149
Tilintarkastus konsernissa 152
Erityinen tarkastus ja erityistarkastukset 154

Harjoitustehtäviä 156

Liitteet
Liite 1 Tilastotietoja 166
Liite 2 Tilastotietoja 167
Liite 3 Tilastotietoja 168
Liite 4 Tilintarkastuslaki 169
Liite 5 Valtioneuvoston asetus tilintarkastuksesta 194
Liite 6 Työ- ja elinkeinoministeriön asetus 196
Liite 7 Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus 201
Liite 8 Osakeyhtiölaki 206
Liite 9 Asunto-osakeyhtiölaki 208
Liite 10 Osuuskuntalaki 212
Liite 11 Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä 216
Liite 12 Yhdistyslaki 217
Liite 13 Säätiölaki 218

1.
Tilintarkastuksen lainsäädännöllinen perusta

Tilintarkastuksen tarkoitus

Yritystoiminta organisoidaan usein siten, että yrityksen omistajat tai osa omistajista ei itse osallistu yrityksen päivittäiseen toimintaan. Varsinkin suurissa pörssiyhtiöissä omistus ja johto ovat tyypillisesti eriytyneet. Omistajat tarvitsevat luotettavaa tietoa yrityksensä taloudesta ja hallinnosta, mutta toiminnan valvontaan ja tarkastamiseen heillä ei usein ole käytännön mahdollisuutta eikä ehkä ammattitaitoakaan. Yksityiskohtaisen informaation saamiseen voi joskus olla laillisia esteitäkin. Valvonta- ja tarkastusongelman omistajat ratkaisevat delegoimalla tarkastustyön ulkopuolisille asiantuntijoille, tilintarkastajille.

Tilintarkastajan toimeksiantajia ovat yritysten omistajat, ja siten tilintarkastajan tehtävänä on valvoa ennen kaikkea heidän etujaan. Tilintarkastajan tekemästä työstä hyötyvät toki muutkin. Esimerkiksi luotonantajien, tavarantoimittajien ja eri yhteistyökumppanien intressien mukaista on, että ulkopuolinen objektiivinen taho ottaa kantaa yrityksestä annetun taloudellisen tiedon oikeellisuuteen. Tilintarkastus lisää yritysten luotettavuutta, mikä on itse asiassa koko yhteiskunnan etu. Verottajan ja muiden viranomaisten valvonnan tarve vähenee, kun yrityksissä tehdään luotettava tilintarkastus.

Yrityksestä saatavan taloudellisen informaation tärkein lähde on tilinpäätös. Tilintarkastajan ensisijaisena tehtävänä onkin tarkastaa, että johto on tilinpäätöksessä antanut toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta oikean ja riittävän kuvan ja että tilinpäätös on laadittu lakien mukaisesti. Tilintarkastajan tehtäviin kuuluu myös tarkastaa, onko tarkastuskohteen johdon toiminta lainmukaista. Tilintarkastuksen voidaankin sanoa olevan laillisuusvalvontaa.

Myös pienemmissä yrityksissä, joissa omistajat johtavat itse yritystään, tarvitaan tilintarkastajaa lisäämään yrityksen ulkoista luotettavuutta. Tällöin tilintarkastajan työssä korostuu neuvoa-antava rooli, ja tilintarkastaja toimii johdon keskustelukumppanina. Tilintarkastaja ei kuitenkaan kuulu yrityksen johtoelimiin, eikä hän voi ottaa osaa johdolle kuuluvaan päätöksentekoon. Tilintarkastus on aina luonteeltaan toteavaa, ei toimintaa ohjaavaa tai määräävää.

Tilintarkastuksen tarkoituksena ei ole tarkastaa kaikkia liiketapahtumia tai etsiä ensisijaisesti väärinkäytöksiä, vaan saada riittävä varmuus siitä, että tilinpäätös ei kokonaisuudessaan sisällä olennaisia virheitä tai puutteita. Mahdollisista väärinkäytöksistä tilintarkastajalla on raportointivelvollisuus, mutta niistä aiheutuvat toimenpiteet kuuluvat tarkastuskohteen toimielimille.

Tilintarkastuslainsäädäntö ja hyvä tilintarkastustapa

Euroopan yhteisön jäsenmaita velvoittavat tilintarkastusmääräykset on kirjattu tilintarkastusdirektiiviin (direktiivi 2006/43/EY tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta), joka sisältää muun muassa tilintarkastajien tehtäviä, hyväksymistä, rekisteröintiä, riippumattomuutta, laadunvarmistusta, ammattietiikkaa ja valvontaa koskevat määräykset.

Tilintarkastusdirektiivi uudistettiin kokonaisuudessaan vuonna 2006, mutta pian uuden säännöstön voimaantulon jälkeen alkanut maailmanlaajuinen finanssikriisi käynnisti Euroopan unionissa jälleen tilintarkastussääntelyn uudistushankkeen. Vuonna 2014 annettiin muutosdirektiivi ja säädettiin asetus yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista (Euroopan unionin tilintarkastusasetus). Uuden lainsäädännön soveltaminen alkoi kesäkuussa 2016.

EU:n tilintarkastussäännösten uudistamisella tavoiteltiin erityisesti rahoitusjärjestelmän vakauden lisäämistä ja sijoittajien luottamuksen palauttamista finanssijärjestelmään. Uudistukset johtivat muun muassa tilintarkastajien riippumattomuussääntöjen tiukentumiseen, tilintarkastuskertomusten informaatioarvon lisääntymiseen sekä pörssiyhtiöiden ja muiden yleisen edun kannalta merkittävien yhtei-

söjen tilintarkastuksille asetettuihin erityisvaatimuksiin. Yleisen edun kannalta merkittävillä yhteisöillä eli niin sanotuilla PIE-yhteisöillä (Public Interest Entity) tarkoitetaan julkisesti noteerattuja yhtiöitä sekä luottolaitoksia ja vakuutusyhtiöitä.

Tilintarkastustoiminta Suomessa perustuu tilintarkastuslakiin (1141/2015) ja valtioneuvoston tilintarkastuksesta antamaan asetukseen (1377/2015). Erillisen tilintarkastussäännöstön historia on suhteellisen lyhyt, sillä ensimmäinen tilintarkastuslaki ja -asetus astuivat voimaan vuonna 1995. Tilintarkastuslainsäädännön taustalla ovat tilintarkastusdirektiivi ja Euroopan unionin tilintarkastusasetus. Direktiivi asettaa vähimmäisvaatimukset kansalliselle lainsäädännölle, kun taas EU:n tilintarkastusasetus on sellaisenaan voimassa olevaa lainsäädäntöä Suomessa. Aikaisemmat säännökset korvaava uusi tilintarkastuslaki ja valtioneuvoston tilintarkastuksesta antama asetus tulivat voimaan 1.1.2016, ja vuonna 2016 lakiin ja asetukseen tehdyt muutosdirektiivin edellyttämät uudistukset tulivat voimaan 19.8.2016. EU:n tilintarkastusasetuksen soveltaminen alkoi 17.6.2016.

Tilintarkastuslaki on yleislaki, jossa säädetään tilintarkastusvelvollisuudesta, tilintarkastajan raportoinnista, riippumattomuudesta, esteellisyydestä sekä salassapito- ja vahingonkorvausvelvollisuudesta. Lisäksi laissa on määräykset tilintarkastajien hyväksymisestä ja rekisteröimisestä sekä heihin kohdistettavasta valvonnasta ja rangaistusseuraamuksista. Tilintarkastusasetuksessa on muun kuin ETA-valtion tilintarkastajaa koskevien tietojen rekisteröintiä sekä Patentti- ja rekisterihallituksen alaisuudessa toimivaa tilintarkastusvalvontaa koskevia lähinnä teknisluonteisia säännöksiä.

Suoranaisesti tilintarkastusta koskevat myös laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta (1142/2015), työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä (1442/2015) sekä laki tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista (1512/2015).

Tilintarkastusmääräyksiä on myös yhteisölainsäädännössä, esimerkiksi osakeyhtiölaissa, asunto-osakeyhtiölaissa, osuuskuntalaissa, avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetussa laissa, yhdistyslaissa sekä säätiölaissa. Lisäksi kirjanpitolaissa ja asetuksessa, arvopaperimarkkinalaissa, kaupparekisterilaissa, asetuksessa yrityksen saneerauksesta, konkurssilaissa ja lukuisissa muissa taloutta sääntelevissä laeissa on tilintarkastusta koskevia määräyksiä. Yleislakina

tilintarkastuslain säännökset väistyvät, jos muualla lainsäädännössä määrätään tilintarkastuslaista poikkeavasti.

Tilintarkastajien tulee toiminnassaan ottaa huomioon myös lainsäädäntöä alempiasteiset ohjeet ja päätökset, joita antavat tilintarkastajien valvontatoimielimet sekä eri viranomaiset ja tuomioistuimet.

Tilintarkastajien toimintaa ohjaa lisäksi tilintarkastuslaissa määrätty yleinen velvoite hyvän tilintarkastustavan noudattamisesta. Hyvällä tilintarkastustavalla tarkoitetaan toimintatapaa, jota huolellinen ammattihenkilö kulloinkin tilintarkastustehtävissä noudattaa. Se on hyvään kirjanpitotapaan ja hyvään asianajajatapaan rinnastettavaa jatkuvasti kehittyvää tapaoikeutta, jonka sisältö muokkautuu talouselämän ja lainsäädännön muutosten mukana. Hyvän tilintarkastustavan lähteinä voidaan pitää edellä mainittujen tilintarkastusta sääntelevien lakien, asetusten, ohjeiden ja päätösten lisäksi alan järjestöjen kannanottoja ja suosituksia, ammattikirjallisuutta sekä yleisiä havaintoja siitä, miten huolellinen ammattihenkilö toimii.

Suomen Tilintarkastajat ry:llä on tärkeä asema hyvän tilintarkastustavan muokkaamisessa Suomessa. Yhdistys muodostettiin vuonna 2014 yhdistämällä tilintarkastusalan järjestöt KHT-yhdistys ja HTM-tilintarkastajat ry. Suomen Tilintarkastajat ry kustantaa vuosijulkaisuja Kansainväliset tilintarkastusalan standardit sekä Tilintarkastajan raportointi, joiden vaikutus tilintarkastustyön käytäntöihin on merkittävä. Ensin mainitussa teoksessa julkaistaan suomenkieliset käännökset tilintarkastusalan kansainvälisen kattojärjestön IFAC:n (International Federation of Accountants) julkaisemista standardeista ja ohjeista sekä Suomen Tilintarkastajat ry:n kansalliset lisäykset, jotka otetaan huomioon sovellettaessa standardeja Suomessa.

Kansainväliset tilintarkastusstandardit ovat nykyisin osa suomalaista tilintarkastuslainsäädäntöä, sillä tilintarkastuslakiin on kirjattu määräys EU:ssa sovellettaviksi hyväksyttyjen tilintarkastusstandardien noudattamisesta. Laissa mainituilla standardeilla tarkoitetaan IFAC:n antamia ISA-standardeja (International Standards on Auditing). EU:ssa ei ole toistaiseksi hyväksytty yhtään tilintarkastusstandardia, eikä ole selvää, milloin standardeja tullaan hyväksymään ja mitä standardeja EU mahdollisesti tulee hyväksymään. Toisaalta kaikki IFAC:n antamat standardit ja suositukset velvoittavat tilintarkastajia jo nyt osana hyvää tilintarkastustapaa.

Ammattieettiset periaatteet

Tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastuslaissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

Ammattieettisiä normeja antaa myös IFAC:n alainen komitea IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants). IESBA:n tilintarkastusammattilaisia koskevat eettiset säännöt edellyttävät seuraavien perusperiaatteiden noudattamista:

- rehellisyys
- objektiivisuus
- ammatillinen pätevyys ja huolellisuus
- salassapitovelvollisuus
- ammatillinen käyttäytyminen.

Rehellisyyden periaate velvoittaa tilintarkastajaa olemaan suora ja vilpitön kaikissa ammattiin liittyvissä suhteissa. Rehellisyys edellyttää lisäksi tasapuolisuutta ja totuudenmukaisuutta.

Objektiivisuuden periaate edellyttää tilintarkastajaa olemaan puolueeton, tasapuolinen ja riippumaton intressiristiriidoista. Tilintarkastaja ei saa antaa ennakkokäsitysten, intressiristiriitojen tai muiden osapuolten vaikutuksen syrjäyttää omaa ammattiin liittyvää harkintaa.

Tilintarkastajalla on velvollisuus pitää ammatillisiin käytäntöihin, lainsäädäntöön ja tekniikkaan liittyvät tietonsa ja taitonsa riittävällä tasolla, jotta hän kykenee tuottamaan pätevää ammatillista palvelua. Tilintarkastajan ammattitaidon edellytysten säilymistä valvotaan käytännössä vuosittain Patentti- ja rekisterihallitukselle toimitettavalla valvontatietoilmoituksella, jossa tilintarkastaja muun ohessa antaa selvityksen valvontajakson aikana suoritetusta ammattitaitoa ylläpitävästä koulutuksesta.

Tilintarkastajan on pidettävä ammatissa saamansa tieto luottamuksellisena, olla paljastamatta sitä kolmansille osapuolille ja käyttämättä sitä omaksi tai muiden eduksi. Tilintarkastajan salassapitovelvollisuudesta on myös säädetty erikseen omassa pykälässään tilintarkastuslaissa.

Ammatillisen käyttäytymisen periaate velvoittaa tilintarkastajaa noudattamaan asiaankuuluvia lakeja ja välttämään toimintaa, joka

saattaisi vaikuttaa kielteisesti ammattikunnan maineeseen. Markkinoidessaan palvelujaan tilintarkastajan tulee olla rehellinen, eikä hänen pidä liioitella pätevyyttään tai esittää väheksyviä väitteitä toisten suorittamasta työstä.

Tilintarkastajan kelpoisuus

Tilintarkastajana ei voi toimia henkilö, jolle on määrätty edunvalvoja, jonka toimintakelpoisuutta on rajoitettu tai joka on vajaavaltainen, konkurssissa tai liiketoimintakiellossa. Vähintään yhdellä yhteisön tai säätiön tilintarkastajalla on oltava asuinpaikka Euroopan talousalueella. Suomen kansalaisuutta ei tilintarkastajalta edellytetä. Tilintarkastajan ikään liittyviä rajoituksia ei myöskään ole. Tilintarkastuslaissa aiemmin ollut säännös tilintarkastajan kelpoisuuden lakkaamisesta 70 vuoden iässä on kumottu.

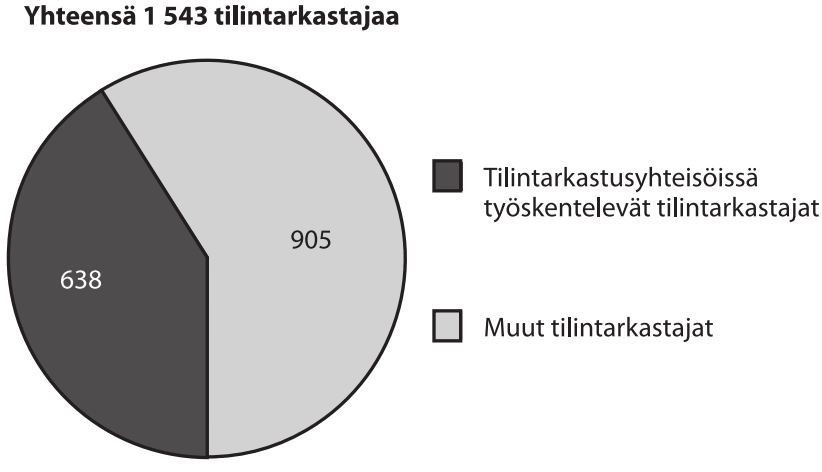
Tilintarkastuslain vuoden 2007 kokonaisuudistuksen merkittävin muutos oli se, että Suomessa luovuttiin maallikkotilintarkastusjärjestelmästä. Tätä ennen pienempien yhtiöiden tilintarkastajaksi voitiin valita muukin kuin tilintarkastajan ammattitutkinnon suorittanut hyväksytty tilintarkastaja. Maallikkotilintarkastajalta edellytettiin ainoastaan tarkastettavan yhteisön toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden riittävää taloudellisten ja oikeudellisten asioiden sekä tilintarkastuksen tuntemusta. Nykyisin maallikoita voi toimia tilintarkastajan tehtävien kaltaisissa tehtävissä toiminnantarkastajina asunto-osakeyhtiöissä, osuuskunnissa ja yhdistyksissä.

Tilintarkastuslain mukaan lakisääteisiä tilintarkastuksia ovat oikeutettuja tekemään ainoastaan julkisesti auktorisoidut eli hyväksytyt tilintarkastajat, joita ovat

- **HT-tilintarkastajat** eli perustutkinnon suorittaneet tilintarkastajat
- **KHT-tilintarkastajat** eli yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan erikoistumistutkinnon suorittaneet tilintarkastajat
- **JHT-tilintarkastajat** eli julkishallinnon ja -talouden erikoistumistutkinnon suorittaneet tilintarkastajat
- **hyväksytyt tilintarkastusyhteisöt**.

Tilintarkastusyhteisöllä tarkoitetaan osakeyhtiötä, osuuskuntaa, kommandiittiyhtiötä tai avoin yhtiötä, jossa enemmistö omistajista ja hallintoelimien jäsenistä on hyväksyttyjä tilintarkastajia. Kun tilintarkastajaksi valitaan hyväksytty tilintarkastusyhteisö, on yhteisön ilmoitettava, kenellä sen tilintarkastajista on päävastuu tilintarkastuksesta. Päävastuullisen tilintarkastajan on osallistuttava aktiivisesti tilintarkastustoimeksiantoon, ja häneltä edellytetään vähintään samaa pätevyyttä, jota edellytettäisiin tilintarkastajaksi valittavalta luonnolliselta henkilöltä.

Tilintarkastajarekisterin mukaan Suomessa oli vuoden 2015 lopussa 1 543 hyväksyttynä tilintarkastajana toimivaa luonnollista henkilöä. Heistä selvästi yli puolet toimi jonkun tilintarkastusyhteisön palveluksessa. Liitteessä 1 on esitetty tilastotietoja tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen lukumäärän kehityksestä.



Hyväksyttynä tilintarkastajana toimivien luonnollisten henkilöiden lukumäärä 31.12.2015. (Tilintarkastusalan markkinaseurantaraportti 2015, Patentti- ja rekisterihallitus)

Tilintarkastusyhteisöjä oli tilintarkastajarekisterissä vuoden 2015 lopussa yhteensä 64. Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastus on keskittynyt neljälle kansainvälisiin tilintarkastusketjuihin kuuluvalle niin sanotulle big four -tilintarkastusyhteisölle (PricewaterhouseCoopers, KPMG, Ernst & Young, Deloitte). Patentti- ja rekisterihallituksen markkinaseurantaraportin mukaan neljä suurinta tilintarkastusyhteisöä teki 86 % yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksista vuonna 2015. Liitteessä 2 on esitetty tilastotietoja Suomen suurimmista tilintarkastusyhteisöistä.

Tilintarkastusvelvollisuus

Tilintarkastuslaissa tarkoitettuja tilintarkastusvelvollisia ovat muun muassa

- osakeyhtiöt
- asunto-osakeyhtiöt
- osuuskunnat
- avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt
- yhdistykset
- säätiöt.

Tilintarkastajan valinta kaikkein pienimpiin yhteisöihin on kuitenkin vapaaehtoista. Tilintarkastuslain perusteella tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta yhteisössä, jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täyttynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

1. taseen loppusumma yli 100 000 euroa
2. liikevaihto tai sitä vastaava tuotto yli 200 000 euroa
3. palveluksessa keskimäärin yli 3 henkilöä.

Toimintaansa aloittavalla yhteisöllä ei ole kahta päättynyttä tilikautta, eikä se voi siksi todeta edellytysten täyttymistä. Tästä huolimatta perustettavassa yhteisössä voidaan jättää tilintarkastaja valitsematta, ellei ole ilmeistä, että raja-arvot tulevat täyttymään. Edellytykset tilintarkastajan valitsematta jättämiselle toiselle tilikaudelle puuttuvat ainakin silloin, kun ensimmäisellä tilikaudella on täyttynyt useampi kuin yksi laissa määrätyistä raja-arvoista.

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastaja on valittava aina yhteisössä, jonka pääasiallisena toimialana on arvopapereiden omistaminen ja hallinta ja jolla on kirjanpitolaissa tarkoitettu huomattava vaikutusvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa. Käytännössä lainkohdalla tarkoitetaan holdingyhtiöitä. Koostaan riippumatta tilintarkastusvelvollisia ovat myös säätiölakiin perustuen kaikki säätiöt. Myös muussa lainsäädännössä on määräyksiä poikkeuksettomasta tilintarkastusvelvollisuudesta. Esimerkiksi perintätoiminnan, panttilainaustoiminnan tai valmismatkaliikkeen harjoittajat ovat aina velvollisia valitsemaan tilintarkastajan.

Asunto-osakeyhtiöt ovat asunto-osakeyhtiölain perusteella velvollisia valitsemaan tilintarkastajan, vaikka mainitut kokorajat eivät

ylittyisikään, jos yhtiön rakennuksissa on vähintään 30 huoneistoa. Asumisoikeusyhdistyksistä annetussa laissa on vastaava tilintarkastuslakia täydentävä säännös.

Yritysmuotonsa perusteella tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle jää kirjanpitovelvollisista yrityksistä koostaan riippumatta ainoastaan yksityisliike. Mikään ei kuitenkaan estä toimittamasta tilintarkastusta myös yksityisliikkeessä, jos elinkeinonharjoittaja itse niin haluaa.

Vaikka tilintarkastuslaki sallii jättää tilintarkastuksen toimittamatta pienimmissä yhteisöissä, melko tavallista on, että varsinkin osakeyhtiöissä, asunto-osakeyhtiöissä ja osuuskunnissa tilintarkastaja valitaan, vaikka laki ei siihen pakottaisikaan. Yhteisö voi myös olla velvollinen valitsemaan tilintarkastajan riippumatta kokoluokkarajoista, jos yhtiöjärjestyksessä, säännöissä tai yhtiösopimuksessa niin määrätään. Osakassopimuksissa tai muissa vastaavissa voi myös olla määräyksiä tilintarkastajan valitsemisesta.

Vähintään yhden tilintarkastajan on oltava KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jonka päävastuullinen tilintarkastaja on KHT-tilintarkastaja, jos kyse on yleisen edun kannalta merkittävästä yhteisöstä tai jos yhteisössä tai säätiössä päättyneellä tilikaudella täyttyy vähintään kaksi seuraavista edellytyksistä:

1. taseen loppusumma ylittää 25 000 000 euroa
2. liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 50 000 000 euroa
3. yhteisön tai säätiön palveluksessa on keskimäärin yli 300 henkilöä.

HT-tilintarkastaja ja tilintarkastusyhteisö, jonka päävastuullinen tilintarkastaja on HT-tilintarkastaja, voi näin ollen toimia tilintarkastajana myös kaikkein suurimmissa tai yleisen edun kannalta merkittävissä yhteisöissä, jos lisäksi valitaan KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jonka päävastuullinen tilintarkastaja on KHT-tilintarkastaja.

ESIMERKKI

MALLI OY:N TILINPÄÄTÖSTIETOJA:

tilikausi	1.1.–31.12.20X0	1.1.–31.12.20X1	1.1.–31.12.20X2
taseen loppusumma	50 000	50 000	500 000
liikevaihto	500 000	500 000	1 000 000
henkilökuntaa keskimäärin	3	3	10

Malli Oy ei ole tilintarkastuslain perusteella velvollinen toimittamaan yhtiössä tilintarkastusta tilikaudelta 1.1.–31.12.20X2, vaikka tilikauden päätyttyä voidaan todeta kaikkien kolmen tilintarkastuslaissa määritellyn raja-arvon ylittyneen tilikaudella. Tilintarkastusvelvollisuus määräytyy 20X0 ja 20X1 päättyneiden tilikausien tilinpäätöslukujen perusteella. Näillä tilikausilla ainoastaan liikevaihto ylittää tilintarkastuslaissa määritellyn rajan. 20X2 päättynyttä seuraavilla kahdella tilikaudella Malli Oy taas on varmuudella tilintarkastusvelvollinen, vaikka näiden tilikausien tilinpäätöksissä mikään raja-arvoista ei ylittyisi.

Malli Oy:n toiminta tilikaudella 1.1.–31.12.20X2 vaikuttaa melko laajalta, joten yhtiöllä saattaa olla ulkoisia paineita esimerkiksi pankin tai muun rahoittajan suunnalta valita tilintarkastaja, vaikka laki ei siihen pakottaisikaan. Jos yhtiöön valitaan tilintarkastaja vapaaehtoisesti, ei itse tilintarkastuksen toteuttamiseen liity helpotuksia tai muita erityismääräyksiä, vaan tilintarkastus tehdään samoin, kuin se olisi tehty lain pakottamanakin.

Tilintarkastajan valinta ja erottaminen

Tilintarkastajan valinta

Osakeyhtiössä tilintarkastajan valitsee yhtiökokous, osuuskunnassa osuuskunnan kokous ja yhdistyksissä yhdistyksen kokous. Avoimessa yhtiössä ja kommandiittiyhtiössä valinnan suorittavat yhtiömiehet. Säätiön tilintarkastajan valitsee säätiön hallintoneuvosto tai hallitus. Säätiön säännöissä voidaan määrätä myös joku muu taho valitsemaan tilintarkastaja.

Jos yhteisölle valitaan vain yksi tilintarkastaja, on lisäksi valittava vähintään yksi varatilintarkastaja. Varatilintarkastajaa ei tarvita, jos tilintarkastajaksi valitaan tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastajaa koskevia valinta- ja kelpoisuussäännöksiä sekä muita tilintarkastusmääräyksiä sovelletaan vastaavasti varatilintarkastajaan.

Yhtiöjärjestyksessä, säännöissä tai yhtiösopimuksessa voi olla yksityiskohtaisempia lakeja täydentäviä säännöksiä tilintarkastajan valinnasta. Ei ole esimerkiksi harvinaista, että vanhojen asunto-osakeyhtiöiden yhtiöjärjestyksissä määrätään, että yhtiölle on valittava kaksi tilintarkastajaa ja kaksi varatilintarkastajaa. Yhtiökokouksen tulee tällöin toimia lähtökohtaisesti yhtiöjärjestyksen mukaisesti, vaikka lain

kannalta tilintarkastajaa ei tarvitsisi valita lainkaan tai riittäisi, että valitaan yksi tilintarkastaja ja yksi varatilintarkastaja.

Osakeyhtiön tai asunto-osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että jonkun tai jotkut tilintarkastajista, ei kuitenkaan kaikkia, valitsee joku muu kuin yhtiökokous. Esimerkiksi osakeyhtiön hallintoneuvostolla voi olla oikeus valita yksi tilintarkastajista tai tietyt omistajatahot saavat kukin nimetä yhden tilintarkastajan. Osuuskunnan sääntöihin voidaan ottaa vastaava osuuskunnan tilintarkastajan valitsemisoikeutta täydentävä säännös.

Vaikka tilintarkastajaa ei lain tai yhtiöjärjestyksen mukaan olisi pakollista valita osakeyhtiöön tai asunto-osakeyhtiöön, on tilintarkastaja kuitenkin valittava, jos osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa yhtiökokouksessa edustetuista osakkeista, sitä vaativat. Osuuskuntalaissa on vastaavanlainen vähemmistöomistajien oikeuksia turvaava säännös.

Jollei tilintarkastusvelvollinen yhteisö tai säätiö valitse tilintarkastajaa, nimeää tilintarkastajan Patentti- ja rekisterihallitus. Kyse voi olla siitä, että tilintarkastaja tai tilintarkastajia on jätetty valitsematta tai tilintarkastajalla ei ole vaadittavaa kelpoisuutta. Patentti- ja rekisterihallitus määrää tilintarkastajan kuitenkin vain ilmoituksen perusteella. Hallituksella, yhtiömiehillä tai muulla vastaavalla toimielimellä on ilmoituksen tekemiseen velvollisuus, oikeus ilmoituksen tekemiseen on periaatteessa kenellä tahansa.

Yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen päätösvaltaa valita tilintarkastaja ei voi rajoittaa sopimuksella yhteisön tai säätiön ja kolmannen osapuolen välillä. Esimerkiksi sellainen rahoitussopimuksen ehto, jossa edellytetään, että tilintarkastajan tulisi kuulua tiettyyn tilintarkastajien ryhmään tai että tilintarkastaja tulisi valita sovitulta listalta, on mitätön. Säännös ei koske yhtiösopimukseen tai yhtiöjärjestykseen otettavia määräyksiä, eikä se vaikuta sellaisiin osakkaiden välisiin osakassopimuksiin, joissa yhteisö tai säätiö ei ole osapuolena.

Tilintarkastaja valitaan tehtäväänsä toistaiseksi, jollei yhtiöjärjestyksessä tai säännöissä ole määräystä määräaikaisesta toimikaudesta. Tyypillinen määräaika on yksi tilikausi, jolloin toimeksianto kuitenkin kestää aina vähintään seuraavaan varsinaiseen vuosikokoukseen asti. Julkisessa osakeyhtiössä tilintarkastajaa ei voida valita toistaiseksi, vaan toimikausi päättyy aina valintaa seuraavan varsinaisen yhtiökokouksen päättyessä.

Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastaja on vaihdettava määräajoin. Tilintarkastuslaissa olevan rotaatiomääräyksen mukaan yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön toimikausien yhteenlaskettu kesto saa olla enintään 10 vuotta. Sama tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö voidaan kuitenkin valita enimmäiskeston jälkeenkin, jos tilintarkastus kilpailutetaan EU:n tilintarkastusasetuksessa säädetyn mukaisesti. Tällöin toimikausien yhteenlaskettu kesto voi olla enintään 20 vuotta ja erityisehtojen täyttyessä 24 vuotta.

Tilintarkastajan erottaminen tai eroaminen

Tilintarkastajan voi erottaa toimestaan kesken toimikauden se, joka on tilintarkastajan tehtävään valinnut. Tilintarkastajan erottamiseen kesken toimikauden on oltava perusteltu syy, ja yhteisön tai säätiön on annettava erottamisesta selvitys Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonnalle. Perusteltuna syynä ei pidetä esimerkiksi tarkastettavan ja tilintarkastajan välillä olevaa mielipide-eroa kirjanpitokäsittelystä tai tilintarkastustoimenpiteistä.

Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan erottamista kesken toimikauden voi ajaa kanteella Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonta, Finanssivalvonta tai osakeyhtiössä osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kahdeskymmenesosa yhtiön osakkeiden tuottamasta äänimäärästä tai osakepääomasta, tai osuuskunnassa jäsenet, jotka edustavat vähintään yhtä kahdeskymmenesosaa osuuskunnan jäsenistöstä. Jos erottamiselle on perusteltu syy, on tuomioistuimen erotettava tilintarkastaja toimestaan. Perusteltuja syitä voivat olla esimerkiksi tilintarkastajan merkittävät laiminlyönnit tai virheet tai tilintarkastajan riippumattomuuden vaarantuminen.

Tilintarkastaja voi myös itse erota toimestaan kesken toimikauden ilmoittamalla siitä yhteisölle tai säätiölle. Tilintarkastajan on tällöin ilmoitettava ero rekisteröitäväksi kaupparekisteriin kahden viikon kuluessa siitä, kun hän on erostaan ilmoittanut. Jos tilintarkastaja eroaa itse, hänen on annettava Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonnalle selvitys eroamisesta ja sen syistä.

Tilintarkastajien tiedonsaanti tarkastuskohteesta on turvattu määräämällä, että tilintarkastajan erotessa, tullessa erotetuksi tai tilin-

tarkastajan toimikauden päättyessä tämän on pyynnöstä annettava seuraajalleen tiedot, jotka ovat tarpeen tilintarkastuksen suorittamista varten. Asiaan ei vaikuta tilintarkastajan salassapitovelvollisuus.

Tilintarkastajien tutkintojärjestelmä

Tilintarkastajien tutkintojärjestelmä on kaksiportainen. Tilintarkastajaksi haluava suorittaa ensin kaikille yhteisen HT-tilintarkastajan perustutkinnon ja saa tämän jälkeen toimia tilintarkastajana. Perustutkinnon suoritettuaan voi tilintarkastaja halutessaan pätevöityä yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajaksi suorittamalla KHT-tutkinnon tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajaksi suorittamalla JHT-tutkinnon. On myös mahdollista suorittaa molemmat erikoistumistutkinnot.

HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajien hyväksymisedellytyksistä on säädetty tilintarkastuslaissa sekä työ- ja elinkeinoministeriön antamassa asetuksessa.

HT-tilintarkastajien hyväksymisedellytykset voidaan luokitella seuraavasti:

1. Yleiset edellytykset
   - Hakija ei ole konkurssissa tai vajaavaltainen, eikä häntä ole määrätty liiketoimintakieltoon.
   - Hakijan toimintakelpoisuutta ei ole rajoitettu, eikä hänelle ole määrätty edunvalvojaa.
   - Hakija ei ole toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään.
2. Perustutkinto ja opintosuoritukset
   - Hakija on suorittanut korkeakoulututkinnon, tai hänellä on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä.
   - Hakija on suorittanut tilintarkastajan tehtävän edellyttämät laskentatoimen, oikeustieteen ja muut kauppa- ja taloustieteelliset opinnot.

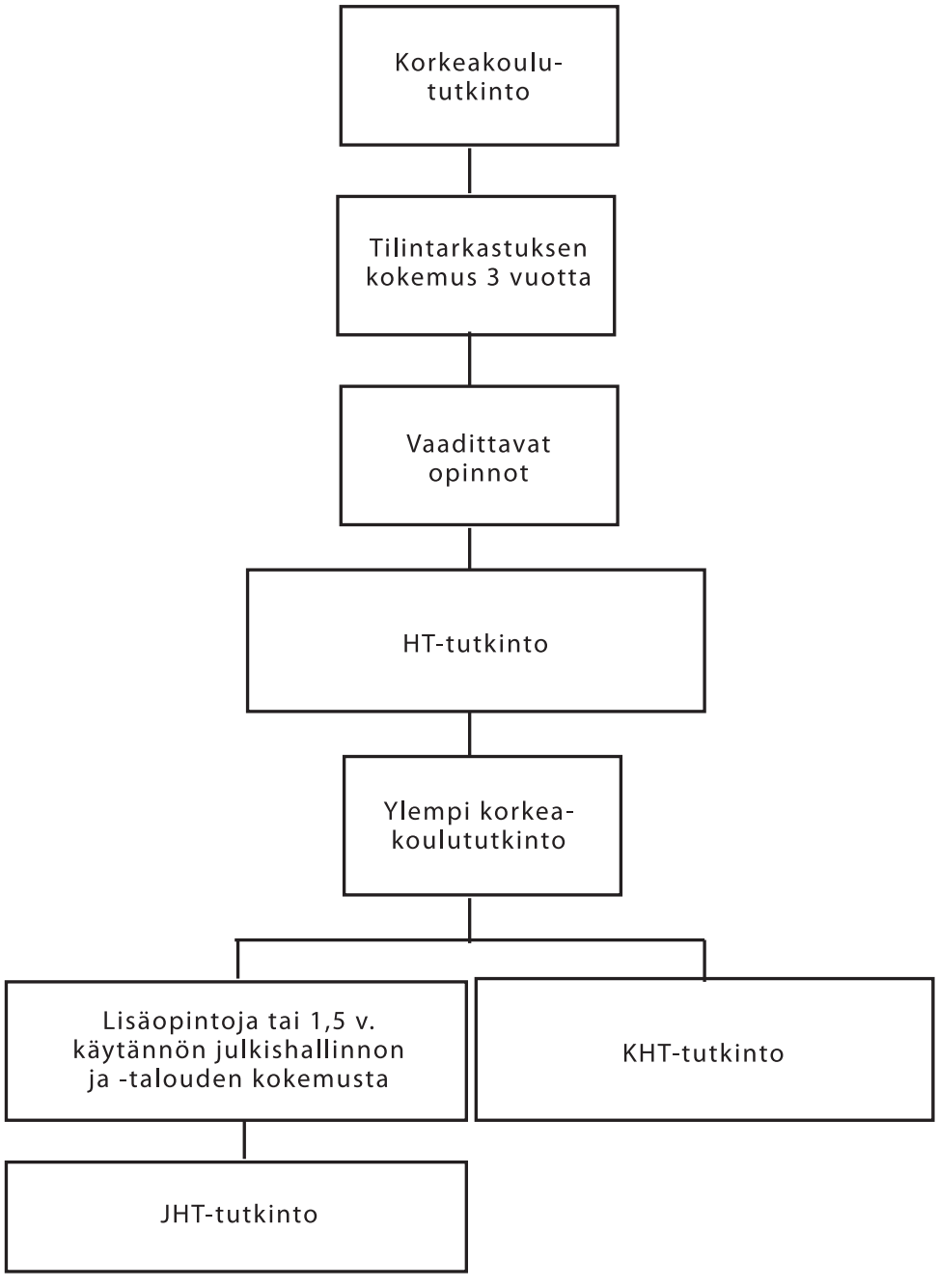
3. Käytännön kokemus
   - Hakija on hankkinut vähintään kolmen vuoden käytännön kokemuksen tilinpäätösten tai konsernitilinpäätösten tilintarkastuksesta tai vastaavien taloudellisten laskelmien tarkastamisesta tai vähintään 15 vuoden käytännön kokemuksen ammattimaisesta laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä.
4. HT-tilintarkastajatutkinnon hyväksytty suorittaminen
5. Oikeuden edessä annettava tilintarkastajan vakuutus

KHT-tilintarkastajien hyväksymisedellytykset ovat seuraavat:
- Hakija on HT-tilintarkastaja, joka täyttää HT-tilintarkastajalle säädetyt yleiset kelpoisuusedellytykset.
- Hakija on suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon tai toiminut vähintään viiden vuoden ajan HT-tilintarkastajana, tai hänellä on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä.
- Hakija on suorittanut hyväksytysti yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan erikoistumistutkinnon.

JHT-tilintarkastajien hyväksymisedellytykset ovat seuraavat:
- Hakija on HT-tilintarkastaja, joka täyttää HT-tilintarkastajalle säädetyt yleiset kelpoisuusedellytykset.
- Hakija on suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon tai toiminut vähintään viiden vuoden ajan HT-tilintarkastajana, tai hänellä on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä.
- Hakija on suorittanut julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tehtävän edellyttämät laskentatoimen ja oikeustieteen opinnot tai hankkinut vähintään yhden vuoden ja kuuden kuukauden kokemuksen julkishallinnon ja -talouden tehtävistä.
- Hakija on suorittanut hyväksytysti julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erikoistumistutkinnon.

Jos hakijalla on pitkä ammattimainen kokemus, mutta hän ei ole suorittanut kaikkia vaadittuja opintoja, on osa opinnoista mahdollista korvata suorittamalla lisätehtäviä tutkintojen yhteydessä.

HT-, KHT- ja JHT-tutkinnot ovat vaativia ammattitutkintoja, joissa testataan kokelaiden kykyä soveltaa tilintarkastus-, kirjanpito-, yhteisö- ja verolainsäädännön teoreettista tietämystä vaativissa tilintarkastustilanteissa. Kaksipäiväisen HT-tutkinnon ja yksipäiväisten KHT- ja JHT-tutkintojen tutkintotilaisuudet järjestää kerran vuodessa Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonta. Liitteessä 2 on esitetty tilastotietoja tilintarkastajatutkinnoissa hyväksytyistä.



Tilintarkastajatutkintojen hyväksymisvaatimukset
(Patentti- ja rekisterihallitus, tilintarkastusvalvonta)

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonta

Tilintarkastusvalvonta

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonnalle on keskitetty tilintarkastajien hyväksyntä, rekisteröinti ja valvonta. Tilintarkastusvalvonnassa toimii ratkaisutoiminnassaan itsenäinen tilintarkastuslautakunta, joka puolestaan päättää tilintarkastajille määrättävistä hallinnollisista seuraamuksista. Tilintarkastusvalvonnassa käytännön valvontatyöstä vastaa virkamiehistö, ja tilintarkastuslautakunnassa toimivat valtioneuvoston kolmeksi vuodeksi kerrallaan nimittämät luottamusmiehet.

Tilintarkastuslaissa tilintarkastusvalvonnan tehtäviksi on määrätty

- hyväksyä tilintarkastajat sekä huolehtia hyväksymisjärjestelmästä ja sen kehittämisestä
- valvoa, että tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslainsäädännön mukaisesti
- valvoa, että tilintarkastajat ylläpitävät ja kehittävät ammattitaitoaan ja säilyttävät hyväksymisen edellytykset
- valvoa tilintarkastuksen laatua ja huolehtia laadunvalvontajärjestelmän kehittämisestä
- huolehtia tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja kehittämisestä
- osallistua kansainväliseen yhteistyöhön ja tietojenvaihtoon
- hoitaa muut sille tilintarkastuslaissa säädetyt tehtävät, kuten rekisterien ylläpitäminen sekä tutkintojen ja kokeiden järjestäminen.

Tilintarkastuksen laadun valvominen tarkoittaa käytännössä tilintarkastajien määräämistä laaduntarkastukseen vähintään joka kuudes vuosi. Tilintarkastajat, jotka tarkastavat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä joutuvat laaduntarkastukseen vähintään joka kolmas vuosi. Tilintarkastusvalvonnan omat asiantuntijat tekevät laaduntarkastukset yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajille. Muita laaduntarkastuksia tekevät ammatissa toimivat tilintarkastajat tilintarkastusvalvonnan asiantuntijoiden ohjaamina. Laaduntarkastusten perusteella voidaan tilintarkastajalle antaa suosituksia ja ohjeita tai määrätä laaduntarkastusta jatkettavaksi uusin-

tatarkastuksella. Laadunvalvonta on ennaltaehkäisevää ja ohjaavaa toimintaa, jonka tavoitteena on edistää tilintarkastusten laatua. Tilintarkastusvalvonta voi tutkia tilintarkastajan toimintaa ja sen lainmukaisuutta myös jälkikäteen joko oma-aloitteisesti tai ulkopuolelta tulevan yhteydenoton perusteella.

Tilintarkastuslautakunta

Tilintarkastuslautakunta käsittelee tilintarkastusvalvonnan virkamiesten esittelystä tutkinta-asiat ja oikaisuvaatimusasiat. Tilintarkastuslautakunta on päätöksenteossaan itsenäinen. Tilintarkastuslaissa tilintarkastuslautakunnan tehtäväksi on määrätty ratkaista asiat, joissa on kyse

- tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja kehittämisestä
- huomautuksen tai varoituksen antamisesta tilintarkastajalle
- tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta
- oikaisuvaatimuksesta tai muutoksenhausta.

Tilintarkastuslautakunnassa on puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja sekä viidestä kahdeksaan muuta jäsentä. Lisäksi lautakunnassa on kaksi pysyvää asiantuntijaa. Tilintarkastuslautakunnan jäsenten tulee olla tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä, mutta lautakunnan jäseneksi ei voida kuitenkaan valita tilintarkastajana toimivaa henkilöä. Lautakunnan pysyvien asiantuntijoiden taas tulee olla ammatissa toimivia tilintarkastajia.

Tilintarkastajan riippumattomuus

Riippumattomuus

Tilintarkastajan valitsijoiden ja muiden sidosryhmien tilintarkastajaa kohtaan tunteman luottamuksen perusta on tilintarkastajan riippumattomuus tarkastuskohteesta. Ulkopuolisten on voitava luottaa siihen, että tilintarkastaja kykenee toimimaan puolueettomasti ja objektiivisesti. Jos riippumattoman tarkastuksen edellytykset puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta toimeksiantoa tai luovuttava siitä. Tilintarkastajan on oltava riippumaton tarkastuskohteesta koko tarkastettavana olevan tilinpäätöksen kattaman ajan.

Tilintarkastuslain mukaan riippumattomuuden katsotaan vaarantuvan, jos

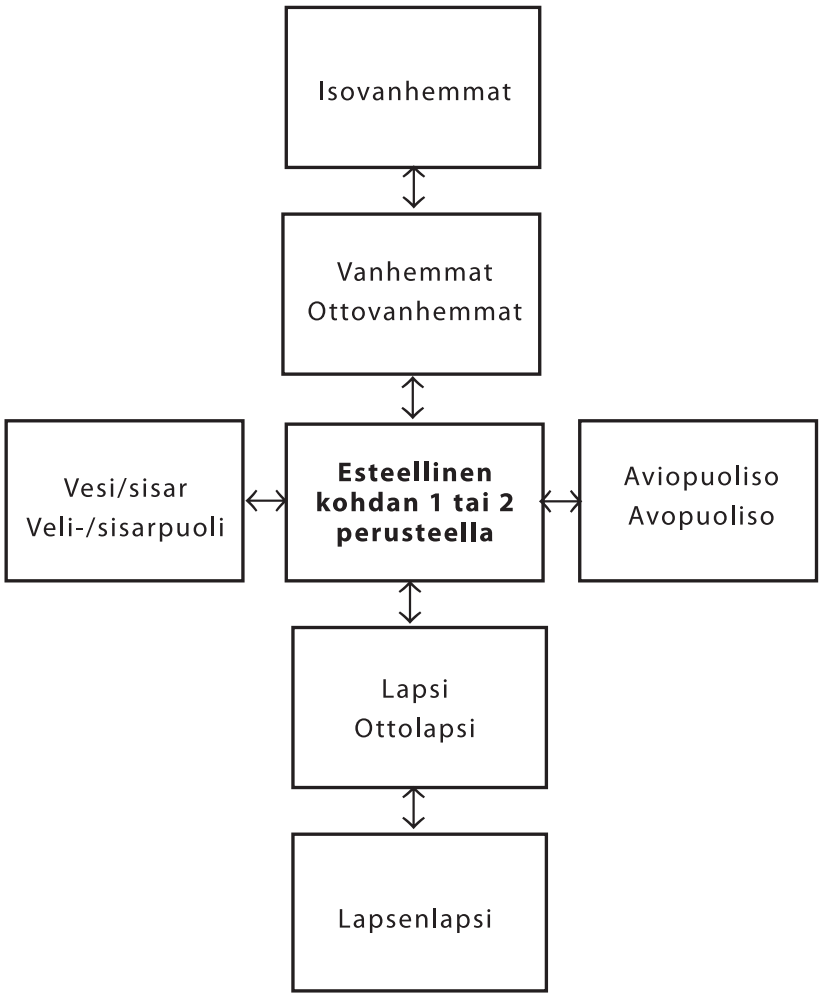
- tilintarkastajalla on taloudellisia tai muita etuuksia tarkastuskohteessa tai tilintarkastajalla on muu kuin tavanomainen liikesuhde tarkastuskohteeseen
- tarkastettavana on tilintarkastajan oma toiminta
- tilintarkastaja toimii oikeudenkäynnissä tai muussa asiassa tarkastuskohteen puolesta tai sitä vastaan
- tilintarkastajalla on läheinen suhde henkilöön, joka kuuluu tarkastuskohteen johtoon tai joka on osallistunut toimeksiannon kohteena olevaan asiaan tarkastuskohteen palveluksessa
- tilintarkastajaa painostetaan.

Esteellisyys

Riippuvuussuhde on tilintarkastuslain erikseen mainitsemissa tilanteissa niin merkittävä, että tilintarkastaja on esteellinen tehtävää suorittamaan. Tilintarkastaja katsotaan esteelliseksi, kun

1. tilintarkastaja on tarkastuskohteen tai samaan konserniin kuuluvan yhteisön tai osakkuusyrityksen yhtiömies, hallituksen tai hallintoneuvoston jäsen, toimitusjohtaja tai vastaavassa asemassa oleva
2. tilintarkastajan tehtävänä on tarkastuskohteen kirjanpidon tai varojen hoito tai hoidon valvonta
3. tilintarkastaja on palvelussuhteessa tarkastuskohteeseen tai kohdassa 1 tai 2 tarkoitettuun henkilöön
4. tilintarkastajalla on välitön tai välillinen omistus voittoa tavoittelevassa yhteisössä
5. tilintarkastajalla on rahalaina, vakuus tai muu vastaava etuus tarkastuskohteelta tai sen johtoon kuuluvalta henkilöltä tai tilintarkastaja on antanut sille tällaisen etuuden
6. tilintarkastajalla tai hänen arvopaperimarkkinalain 12:4 §:ssä tarkoitettuun lähipiiriinsä kuuluvalla on omistuksessaan tilintarkastuskohteen liikkeeseen laskema tai takaama rahoitusväline tai hänelle muutoin koituu olennaista välitöntä taloudellista etua sellaisesta rahoitusvälineestä tai hän osallistuu liiketoimeen, joka koskee sellaista rahoitusvälinettä

7. kohdassa 1 tai 2 tarkoitettu henkilö on tilintarkastajan puoliso, veli, sisar tai tilintarkastajaan suoraan ylenevässä tai alenevassa sukulaisuussuhteessa
8. tilintarkastajan puolisolla tai tilintarkastajaan suoraan alenevassa sukulaisuussuhteessa olevalla henkilöllä on kohdassa 4 tarkoitettu omistus- tai muu oikeus, eikä tämä oikeus ole merkityksetön.



Esteellisyyden aiheuttavat sukulaisuussuhteet

Huomionarvoista on, että esteellisyysperusteeksi katsotaan tilintarkastajan vähäinenkin osake- tai muu vastaava omistus tarkastuskohteesta. Tilintarkastaja on esteellinen myös tilanteessa, jossa hänen puolisollaan, lapsellaan tai lapsenlapsellaan on muu kuin merkityksetön omistus tarkastuskohteesta. Säännökset koskevat ainoastaan voittoa tavoittelevia yhteisöjä, joten tilintarkastajan osakeomistusta asunto-

osakeyhtiössä tai jäsenyyttä aatteellisessa yhdistyksessä ei katsota esteellisyysperusteeksi. Säännös ei koske yhteisöä, jossa tilintarkastajalla on yhteisön tarjoamien välttämättömyyspalveluiden käyttämiseen oikeuttava osuus, eikä osuus ole suurempi kuin yksi sadasosa. Tällä tarkoitetaan jäsenyyttä esimerkiksi sähkö- tai puhelinosuuskunnassa.

ESIMERKKI

Voidaanko Y Oy:n tilintarkastajaksi valita HT A, joka on Y Oy:n toimitusjohtajan serkku?

HT A ei ole tilintarkastuslaissa tarkoitetulla tavalla esteellinen sukulaisuussuhteensa perusteella. Tilanteessa on kuitenkin syytä arvioida riippumattomuuden toteutumista. Asian ratkaisee se, kuinka läheinen suhde HT A:lla on Y Oy:n toimitusjohtajaan.

Viimekädessä HT A ratkaisee itse, onko hän kykenevä toimimaan riippumattomasti. Asiaa harkitessaan hänen tulee ottaa tosiasiallisen riippumattomuutensa lisäksi huomioon näkyvä riippumattomuus, jolla tarkoitetaan riippumattomuudesta annettua ulkoista kuvaa. Riippumattomuuden on oltava uskottavaa myös ulkopuolisen tarkastelijan näkökulmasta.

Tilintarkastajan siirtyminen tarkastuskohteen palvelukseen

Tilintarkastajan mahdollisuutta siirtyä tarkastamansa yhteisön palvelukseen on rajoitettu tilintarkastuslaissa. Tilintarkastusasiakkaan palvelukseen esimerkiksi johtotehtäviin tai hallintoelimen jäseneksi ei saa siirtyä aikaisemmin kuin vuoden kuluttua siitä, kun henkilö on lakannut toimimasta kohteen tilintarkastajana tai tilintarkastusyhteisön puolesta tilintarkastuksen suorittavana päävastuullisena tilintarkastajana. Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan niin sanottu jäähdyttelyjakso on kaksi vuotta.

Säännöstä sovelletaan myös tilintarkastusta suorittavan tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön työntekijöihin ja muihin tilintarkastusyhteisön osakkaisiin sekä muihin luonnollisiin henkilöihin, joiden tarjoamat palvelut ovat olleet tilintarkastuksessa käytettävissä ja jotka ovat henkilökohtaisesti hyväksyttyjä tilintarkastajia.

Muiden kuin tilintarkastuspalveluiden rajoittaminen

Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan mahdollisuutta muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tarjoamiseen on rajoitettu EU:n tilintarkastusasetuksessa. Asetuksessa on annettu luettelo palveluista, joita PIE-yhteisö ei saa ostaa tilintarkastajaltaan tai tilintarkastajana toimivan tilintarkastusyhteisön kanssa samaan ketjuun kuuluvilta jäsenyrityksiltä. EU:n tilintarkastusasetuksessa kielletyiksi palveluiksi on määritetty muun muassa

- useat verotukseen liittyvät palvelut
- palvelut, joihin liittyy osallistuminen tarkastettavan yhteisön johtamiseen tai päätöksentekoon
- kirjanpito sekä kirjanpitoaineiston ja tilinpäätöksen laatiminen
- palkanlaskentapalvelut
- sisäisen valvonnan tai riskienhallinnan menettelyjen suunnittelu ja toteutus
- arvonmäärityspalvelut
- yleinen oikeudellinen neuvonta, tarkastuskohteen puolesta käytävät neuvottelut ja asianajo
- tarkastettavan yhteisön sisäiseen tarkastukseen liittyvät palvelut
- tarkastettavan asiakkaan rahoitukseen liittyvät palvelut
- tarkastettavan yhteisön osakkeiden myynnin edistämiseen liittyvät palvelut
- henkilöresurssien hankkimiseen liittyvät palvelut.

Jäsenvaltioille on annettu mahdollisuus säätää kieltoon poikkeuksia. Tilintarkastuslaissa on määrätty kahdesta poikkeuksesta. EU:n tilintarkastusasetuksen estämättä tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö tai tilintarkastusketjun jäsen voi tarjota tarkastettavalle yhteisölle ja sen konserniyritykselle arvonmäärityspalveluita sekä verotukseen liittyviä palveluita. Veropalvelut voivat liittyä verolomakkeiden täyttämiseen, julkisten tukien tai verokannustimien yksilöimiseen, verotarkastuksessa avustamiseen, välittömien tai välillisten verojen taikka laskennallisten verojen laskemiseen tai veroneuvontaan. Tilintarkastaja saa tarjota palveluita vain, jos niillä ei ole suoraa vaikutusta tarkastettavaan tilinpäätökseen tai vaikutus on vähäinen. Laissa on erikseen korostettu, että muita palveluja tarjotessaan tilintarkastaja on velvollinen noudattamaan lain riippumattomuutta, esteellisyyttä ja ammattieettisiä periaatteita koskevia määräyksiä.

Tilintarkastajan salassapitovelvollisuus

Tilintarkastaja ei saa ilmaista ulkopuoliselle tietoja, joita hän on saanut tilintarkastustehtäviä suorittaessaan, ellei laki häntä siihen velvoita tai ellei se, jonka hyväksi salassapitovelvollisuus on säädetty, ole antanut siihen erikseen lupaa. Salassapitovelvollisuus ei myöskään koske tietoja, jotka ovat jo tulleet yleiseen tietoon.

Lakiperusteinen velvoite tietojen antamiseen syntyy esimerkiksi silloin, kun tilintarkastaja on velvollinen huomauttamaan tilintarkastuskertomuksessa vastuuhenkilön laiminlyönnistä. Myös rahanpesuun liittyvä lainsäädäntö saattaa velvoittaa tilintarkastajaa raportoimaan havainnostaan viranomaiselle, vaikka raportoitava seikka olisi luottamuksellinen. Lisäksi veroviranomaisella, poliisilla, tuomioistuimella ja Finanssivalvonnalla on eräissä tilanteissa lakiin perustuva oikeus saada salassa pidettäviä tietoja tilintarkastajalta.

ESIMERKKI

B osakeyhtiöön tullaan tekemään verotarkastus kolmelta viimeksi päättyneeltä tilikaudelta. Verotarkastaja ottaa etukäteen yhteyttä yhtiön tilintarkastajaan KHT B:hen ja pyytää tätä toimittamaan hänelle kaikki näiden kolmen tilikauden tilintarkastuksia koskevat tilintarkastajan raportit, myös ei-julkiset tilintarkastusmuistiot ja tilintarkastuspöytäkirjat. Ei-julkisissa raporteissa käsitellään kirjanpidollisten ja verokysymysten ohessa B Oy:n toimintaan liittyviä liikesalaisuuksia. Voiko tilintarkastaja toimittaa asiakirjat verotarkastajalle rikkomatta salassapitovelvollisuuttaan?

Kenellä tahansa, jolla on verovelvollista koskevia verotukseen liittyviä tietoja, on verotusmenettelylakiin perustuva velvollisuus antaa vaadittaessa verotusta koskevia tietoja veroviranomaiselle. Kun KHT B:llä on lakiin perustuva velvollisuus tietojen luovuttamiseen, hän voi antaa niitä rikkomatta salassapitovelvollisuuttaan. Vastaavasti veroviranomaista sitoo virkasuhteeseen perustuva salassapitovelvollisuus virkatehtävissä saamiinsa tietoihin.

Salassapitovelvollisuus ei estä tilintarkastajaa luovuttamasta toiselle tilintarkastajalle tietoja, joita tämä tarvitsee tilintarkastuksessa. Tietoja on sallittua luovuttaa esimerkiksi saman konsernin yritysten tilintarkastukseen osallistuville tilintarkastajille, vaikka nämä eivät olisi

saman tilintarkastusyhteisön palveluksessa. Tietojen luovuttamista harkitessaan tilintarkastajan on varmistettava, ettei riko tietoja luovuttamalla jotain muuta säädöstä, esimerkiksi arvopaperimarkkinalain sisäpiiritietosäännöksiä.

Luottamuksellisuus on yksi tilintarkastuksen kulmakivistä ja salassapitovelvollisuus luottamuksellisuuden tärkeä osatekijä. Siksi tilintarkastajan tulee aina noudattaa pidättyvyyttä asiakasta koskevien tietojen paljastamisessa, vaikka tiedot eivät olisi salaisia eikä niiden paljastamisesta aiheutuisi suoranaista haittaa.

Tilintarkastajan vastuu

Tilintarkastajan oikeudellinen vastuu voidaan luokitella kolmeen osaan:

- siviilioikeudellinen vastuu
- rikosoikeudellinen vastuu
- kurinpidollinen vastuu.

Siviilioikeudellisella vastuulla tarkoitetaan tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuutta toimeksiantajalleen ja sivullisille. Rikosoikeudelliseen vastuuseen tilintarkastaja joutuu, jos syyllistyy tekoon, josta on laissa säädetty rangaistus. Kurinpidolliseen vastuuseen taas joutuu säännösten vastaisesta menettelystä, jonka seuraamuksista päättää jokin tilintarkastusalan valvontaorganisaatioista.

Siviilioikeudellinen vastuu

Tilintarkastajan siviilioikeudellisen korvausvastuun lähtökohtana on, että konkreettista taloudellista vahinkoa on syntynyt ja vahinko johtuu tilintarkastajan tahallisesta toiminnasta tai huolimattomuudesta. Vahingonkorvausvelvollisuuden kannalta ei ole merkitystä sillä, seuraako tilintarkastajan teosta tai laiminlyönnistä rangaistus. Tilintarkastaja voi olla velvollinen korvaamaan aiheuttamansa vahingon tarkastettavalle yhteisölle tai säätiölle itselleen tai yhteisön osakkaalle, yhtiömiehelle tai jäsenelle, mutta myös ulkopuoliselle. Tällaisia yhtiön ulkopuolisia voivat olla esimerkiksi luotonantajat tai tavarantoimittajat. Kun tilintarkastajana on tilintarkastusyhteisö, vastaavat aiheute-

tusta vahingosta yhteisö ja päävastuulliseksi nimetty tilintarkastaja yhteisvastuullisesti. Jos tilintarkastaja on käyttänyt apulaista, vastaa tilintarkastaja myös apulaisen tahallisesti aiheuttamasta tai hänen huolimattomuudestaan aiheutuneesta vahingosta.

Yhteisön omistajan näkökulmasta vahingonkorvauksen vaatimisen tyypillinen peruste voisi olla väärän tilinpäätösinformaation perusteella tehty sijoituspäätös tai osakeyhtiössä yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen toiminta. Velkojalle taas vaateen peruste voisi esimerkiksi olla väärän tilinpäätösinformaation perusteella tehty luottopäätös tai laiton varojen jako.

Tilintarkastajan korvausvastuu yhteisölle on periaatteessa sama kuin hallintoelinten jäsenten korvausvastuu, ja tilintarkastajan vastuu voikin konkretisoitua rinnakkain hallintoelinten jäsenten vastuun kanssa. Usein vahingon on aiheuttanut hallituksen jäsen tai toimitusjohtaja, jonka vastuu syntyy yhteisöoikeudellisten säännösten perusteella tilintarkastajan vastuusta riippumatta. Tilintarkastaja voi taas aiheuttaa tilanteessa vahingon, jos hän ei tarkastuksessaan havaitse laitonta menettelyä tai laiminlyöntiä tai ei siitä raportoi.

ESIMERKKI

Osakeyhtiön tilintarkastaja oli antanut osakeyhtiölain 2 luvun 9 §:n 3 momentissa säädetyn todistuksen kaupparekisteriä varten varmistautumatta asianmukaisesti siitä, että osakepääoma oli maksettu. Menettelyllään tilintarkastaja oli osaltaan aiheuttanut yhtiölle osakepääoman määrää vastaavan vahingon, koska yhtiö oli merkitty kaupparekisteriin, vaikka osakepääomaa ei ollut maksettu.

Tilintarkastaja velvoitettiin korvaamaan vahinko yhteisvastuullisesti hallituksen jäsenten kanssa.

(Korkeimman oikeuden ratkaisu nro 25 vuodelta 1991)

Rikosoikeudellinen vastuu

Rikosoikeudelliseen vastuuseen tilintarkastaja voi joutua syyllistyessään tekoon, josta tilintarkastuslain tai muun lain perusteella voidaan tuomita rangaistukseen.

Tilintarkastuslaissa rangaistavaksi on säädetty seuraavat teot:
- tilintarkastajan ammattinimikkeen luvaton käyttäminen
- tilintarkastuskertomuksen laatimisesta annetun säännöksen rikkominen
- muussa tilintarkastajan lausunnossa väärän tai harhaanjohtavan tiedon antaminen.

Jos henkilö käyttää sellaista tilintarkastajan nimikettä tai muuta nimitystä, jonka perusteella voidaan virheellisesti olettaa hänen olevan tilintarkastuslaissa tarkoitettu tilintarkastaja, voidaan hänet tuomita tilintarkastajan ammattinimikkeen luvattomasta käyttämisestä sakkoon. Tilintarkastaja-nimikkeen käyttöön ovat oikeutettuja yksiselitteisesti ne, jotka on merkitty Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonnan ylläpitämään tilintarkastajarekisteriin.

Tilintarkastaja voi syyllistyä tilintarkastusrikkomukseen jättämällä tilintarkastuskertomuksen antamatta tai antamalla puutteellisen tai virheellisen tilintarkastuskertomuksen. Vastaavasti tilintarkastajan muussa lausunnossa tai todistuksessa annettu väärä tai harhaanjohtava tieto voidaan katsoa perusteeksi tilintarkastusrikkomukseen. Jos tekoja ei voida pitää vähäisinä, rangaistaan niistä rikoslakiin perustuen tilintarkastusrikoksina.

Tilintarkastusrikkomukseksi tai -rikokseksi voidaan tulkita vain törkeästä huolimattomuudesta aiheutunut tai tahallinen teko. Huolimattomuudesta johtuva virheellisen tai puutteellisen tilintarkastuskertomuksen laatiminen ei ole rangaistavaa, mutta voi johtaa siviilioikeudelliseen vastuuseen. Tilanteet, jossa tilintarkastaja kokonaan laiminlöisi velvollisuutensa antaa tilintarkastuskertomus, ovat käytännössä harvinaisia. Tilintarkastusrikkomuksesta tai -rikoksesta ei ole kyse silloin, kun tilintarkastuskertomus jätetään antamatta siksi, että hallitus laiminlyö velvollisuutensa laatia tilinpäätös.

Kurinpidollinen vastuu

Tilintarkastajan kurinpidollisella vastuulla tarkoitetaan sitä, että tilintarkastaja voi säännöksiä tai velvollisuuksiaan rikottuaan joutua tilintarkastuslaissa määriteltyjen seuraamusten kohteeksi. Kurinpidollisen vastuun seuraamuksia voi määrätä tilintarkastusvalvonnan tilintarkastuslautakunta.

Kurinpidolliset seuraamukset lievimmästä ankarimpaan ovat
- huomautus
- varoitus
- määräaikainen kielto toimia tilintarkastajana
- hyväksymisen peruuttaminen.

Tilintarkastuslautakunnan on annettava tilintarkastajalle huomautus, jos tilintarkastaja on huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastusta koskevan lainsäädännön vastaisesti. Huomautus on riittävä seuraamus, jos moitittava menettely on vähäinen, siihen liittyy lieventäviä asianhaaroja tai menettely on taloudellisesti vähämerkityksinen. Jos tilintarkastajan menettely on sellainen, että huomautusta ei pidetä riittävänä seuraamuksena, tilintarkastuslautakunnan on annettava tilintarkastajalle varoitus.

Tilintarkastuslautakunnan on peruutettava tilintarkastajan hyväksyminen, jos tilintarkastaja
- on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslainsäädännön vastaisesti
- ei täytä hyväksymisen edellytyksiä.

Hyväksymisen peruuttaminen edellyttää, että tilintarkastaja on saanut hyväksymisen peruuttamisen perusteena olevasta seikasta varoituksen eikä hän ole korjannut menettelyään. Hyväksyminen voidaan peruuttaa myös enintään kolmen vuoden määräajaksi, jos varoitus katsotaan liian lieväksi ja hyväksymisen peruuttaminen liian ankaraksi seuraamukseksi.

Jos tilintarkastaja rikkoo tilintarkastuslaissa olevaa kieltoa siirtyä vuoden määräaikana tarkastamansa yhteisön palvelukseen, voi tilintarkastuslautakunta määrätä seuraamusmaksun. Valtiolle maksettava seuraamusmaksu voi olla enintään 50 000 euroa.

Tilintarkastuslautakunnan päätökseen saa hakea muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen ja hallinto-oikeuden päätökseen valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Tilintarkastajan vastuu voi syntyä usealla eri perusteella, ja toisaalta on mahdollista, että eri vastuuperusteet syntyvät samanaikaisesti.

ESIMERKKI

KHT C:n asiakasyritys A Oy asetetaan konkurssiin. Konkurssipesän teettämässä erityistilintarkastuksessa ilmenee, että yhtiön toimitusjohtajalle on annettu osakeyhtiölain vastaisesti vakuudeton laina, joka tulee jäämään konkurssipesän vahingoksi. A Oy:n tilinpäätöksistä on puuttunut vaadittavat tiedot lainasta, eikä KHT C ole tilintarkastuskertomuksissaan antanut osakeyhtiölain vastaisesta lainasta huomautusta. Laiminlyönnistä voi seurata tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuus velkojia eli A Oy:n konkurssipesää kohtaan. Toisaalta KHT C on antanut väärän tilintarkastuskertomuksen, jolloin voi täyttyä tilintarkastusrikkomuksen tai -rikoksen tunnusmerkit. Lisäksi konkurssipesä voi kannella KHT C:n toiminnasta Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle. Tilintarkastajan laiminlyönnistä voi siten seurata siviilioikeudellinen, rikosoikeudellinen ja kurinpidollinen vastuu samanaikaisesti.

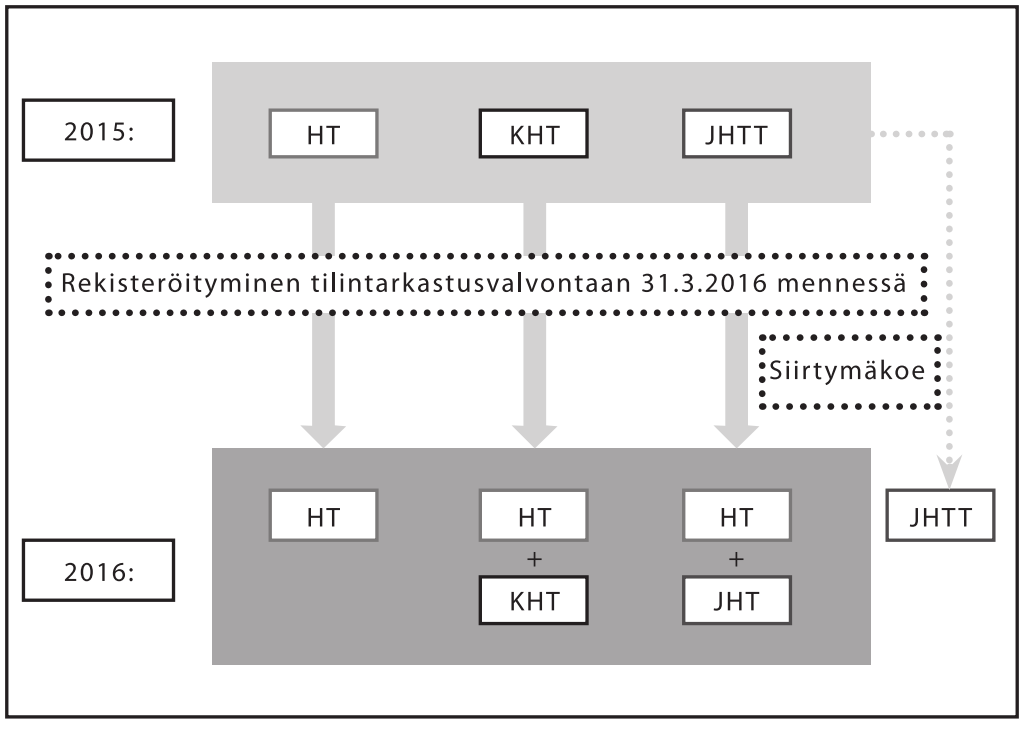
Tilintarkastajien tutkintojärjestelmän uudistaminen

Tilintarkastajien tutkintojärjestelmää uudistettiin merkittävästi vuonna 2016. Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonnan hallinnoima tutkintojärjestelmä korvasi vanhan tutkintojärjestelmän, jossa KHT-tilintarkastajat ja -yhteisöt hyväksyi Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta, HTM-tilintarkastajat ja -yhteisöt alueellisten kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat ja JHTT-tilintarkastajat ja -yhteisöt valtiovarainministeriön yhteydessä toimiva JHTT-lautakunta. Tutkinnot olivat aiemmin erillisiä, ja oli mahdollista (ja tavanomaista), että KHT- tai JHTT-tutkintoa tavoitteleva osallistui suoraan asianomaiseen kokeeseen suorittamatta ensin alempaa HTM-tutkintoa.

Uudet kolme tutkintoa rinnastuvat vanhoihin kolmeen tutkintoon. Suurimmat muutokset olivat tutkintojen porrastaminen ja tilintarkastajien hyväksymismandaatin siirtyminen Patentti- ja rekisterihallitukselle. Tilintarkastajien hyväksymisedellytykset, kuten opinto- ja työkokemusvaatimukset, eivät muuttuneet merkittävästi. Tehtävään, johon aiemmin vaadittiin HTM-tilintarkastajan pätevyys, voidaan valita uuden järjestelmän mukainen HT-, KHT- tai JHT-tilintarkastaja.

Tehtävään, johon aiemmin edellytettiin KHT-tilintarkastajaa, tulee edelleen valita KHT-tilintarkastaja.

HTM- ja KHT-tilintarkastajat siirtyivät suoraan uuteen järjestelmään rekisteröitymällä uudelle tilintarkastusvalvonnalle HT- tai KHT-tilintarkastajiksi. Uuden järjestelmän mukaiseen KHT-tutkintoon sisältyy myös HT-tilintarkastajan pätevyys. Aiemman tutkintojärjestelmän JHTT-tilintarkastajien tuli sen sijaan suorittaa siirtymäkoe, jotta heistä tulisi uuden järjestelmän JHT-tilintarkastajia. Uuden järjestelmän mukaiseen JHT-tutkintoon sisältyy myös HT-tilintarkastajan pätevyys. Ne, jotka eivät ole suorittaneet siirtymäkoetta, voivat edelleen toimia JHTT-pätevyydellä. Näin ollen tilintarkastajilla on toistaiseksi neljä pätevyysluokkaa: HT-, KHT-, JHT- ja JHTT-tilintarkastaja.



Uusi tilintarkastajien tutkintorakenne (www.suomentilintarkastajat.fi)

Aiemmassa järjestelmässä tilintarkastusyhteisöjä oli kolmenlaisia: HTM-yhteisöjä, KHT-yhteisöjä ja JHTT-yhteisöjä. Uudessa lainsäädännössä luovuttiin HTM- ja KHT-kategorioista ja ero tehdään nyt pelkästään JHTT-yhteisöjen ja muiden tilintarkastusyhteisöjen välillä.

TILASTOTIETOJA

Hyväksyttyjen tilintarkastajien tuli rekisteröityä uuden tutkintojärjestelmän mukaiseen tilintarkastajarekisteriin 31.3.2016 mennessä. Kaikkiaan rekisteröitiin 1 496 tilintarkastajaa, joista 560 henkilöllä oli perustason pätevyys, 723 henkilöllä KHT-tilintarkastajan pätevyys ja 40 henkilöllä JHT-tilintarkastajan pätevyys. Rekisteriin merkittiin lisäksi 60 tilintarkastajaa, joilla oli pätevyys sekä KHT- että JHT-tilintarkastajana. Lisäksi rekisteröitiin 113 vanhan tutkintojärjestelmän mukaista JHTT-tilintarkastajaa.

Uuden järjestelmän mukaisia tilintarkastusyhteisöjä rekisteröitiin 64. Lisäksi rekisteröitiin 9 JHTT-yhteisöä.

2.
Tilintarkastuksen suunnittelu ja organisointi

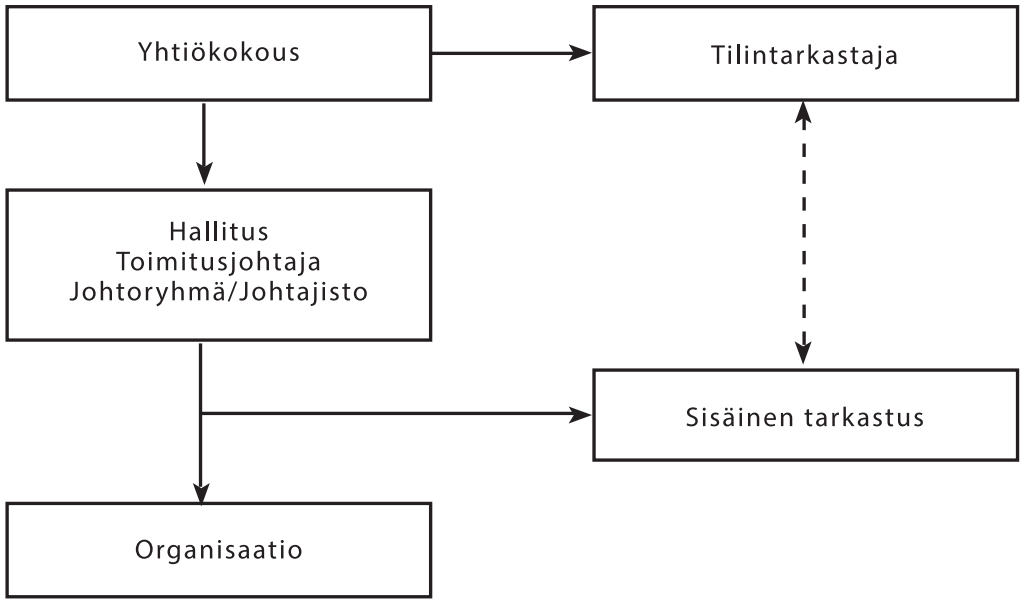
Ulkoinen ja sisäinen tarkastus

Organisaatioiden tarkastustoiminta voidaan jakaa kahteen osaan: ulkoiseen ja sisäiseen tarkastukseen.

Ulkoisella tarkastuksella tarkoitetaan lakisääteistä yhteisön kokouksen tai vastaavan toimielimen toimeksiannosta suoritettavaa tilintarkastusta ja siihen rinnastettavaa muuta toimintaa, jonka suorittaa tilintarkastuslaissa tarkoitettu tilintarkastaja.

Sisäinen tarkastus taas on organisaation oma-aloitteista, johdon toimeenpanemaa tarkastustoimintaa, jonka tarkoituksena on varmistaa talouden ja hallinnon järjestelmien sekä sisäisen valvonnan luotettavuus ja tarkoituksenmukaisuus. Sisäisen tarkastuksen tehtäviä ovat esimerkiksi kirjanpitojärjestelmien ja sisäisten kontrollijärjestelmien tarkastaminen sekä lainsäädännön ja organisaation sisäisten määräysten noudattamisen seuranta. Sisäisen tarkastuksen laajuuteen ja toimintatapaan vaikuttavat organisaation koko, rakenne, toimiala sekä johdon tarpeet. Suurissa organisaatioissa, esimerkiksi pörssiyhtiöissä, sisäinen tarkastus on usein organisoitu omaksi osastokseen, mutta melko suurillakin organisaatioilla saattaa olla ainoastaan yksi sisäinen tarkastaja. Pienten ja keskisuurten yritysten hallintojärjestelmään erillinen sisäinen tarkastus kuuluu vain harvoin.

Sisäisen ja ulkoisen tarkastajan asemat poikkeavat toisistaan merkittävästi. Ulkoisen tilintarkastajan toimeksiantaja on yhteisön kokous, joka nimittää tilintarkastajan raportoimaan tilinpäätöksestä ja hallinnosta riippumattomasti. Sisäisen tarkastajan toimeksiantaja on taas toimiva johto. Myös sisäiseltä tarkastajalta edellytetään toiminnassaan objektiivisuutta ja riippumattomuutta, mutta lähtökohtien erilaisuus muovaa riippumattomuuden luonteen toisenlaiseksi.



Tilintarkastajan ja sisäisen tarkastuksen asema osakeyhtiössä.

Sisäisen tarkastajan ja ulkoisen tilintarkastajan tekemässä tarkastustyössä käytettävät keinot ovat usein samanlaisia, ja työ kattaa osin samoja kohteita. Ulkoisen tarkastuksen suunnitteluun tuleekin sisällyttää sisäiseen tarkastukseen perehtyminen ja sen selvittäminen, missä määrin sisäisen tarkastuksen tekemää työtä voidaan käyttää hyväksi ulkoisessa tarkastuksessa. Sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen yhteistyöllä voidaan välttää päällekkäistyötä ja lisätä tarkastustyön taloudellisuutta ja tehokkuutta. Jos sisäinen tarkastus on organisoitu tehokkaasti, voidaan ulkoisen tarkastuksen toimenpiteiden luonnetta ja laajuutta muuttaa, mutta niitä ei voida kuitenkaan jättää kokonaan suorittamatta.

Sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen yhteistyön määrä vaihtelee käytännössä melko paljon. On myös mahdollista, ettei sisäisellä tarkastuksella ole lainkaan vaikutuksia ulkoisessa tilintarkastuksessa suoritettaviin toimenpiteisiin. Huomionarvoista on, että tilintarkastajalla on yksinomainen vastuu omista lausunnoistaan, eikä tilintarkastaja voi vähentää omaa vastuutaan vetoamalla yhteistyöhön sisäisen tarkastuksen kanssa. Kaikki tilintarkastukseen liittyvä harkinta kuuluu ulkoiselle tilintarkastajalle.

Tilintarkastuksen tavoitteet ja perusperiaatteet

Kansainvälisessä ISA 200 -tilintarkastusstandardissa ”Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti” on todettu seuraavaa: ”Tilintarkastuksen tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. Tämä saavutetaan siten, että tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.”

Tilintarkastuksen tavoitteeksi voidaan antaa seuraavien kysymysten selvittäminen:

- Onko tilinpäätös olennaisilta osin laadittu säännösten ja määräysten mukaisesti.
- Antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.
- Onko tarkastuskohteen vastuuvelvollisten toiminta ollut lainmukaista.

Tilintarkastus on toteutettava siten, että tilintarkastaja voi antaa näistä seikoista tilintarkastusevidenssiin perustuvan selkeän kirjallisen lausunnon. Tilintarkastusevidenssi on ammattikieltä, ja sillä tarkoitetaan kaikkea tilintarkastuksen yhteydessä saatua niin kirjanpitoaineistoon sisältyvää kuin muutakin kirjallista ja suullista tietoa, jota käytetään johtopäätösten perustana.

Tilintarkastusta ei voida tehdä kaikenkattavasti, vaan tilintarkastuksen laajuudelle on päätettävä rajat. Tarpeellinen tilintarkastuksen laajuus määräytyy tarkastuskohteen erityispiirteiden, vallitsevien olosuhteiden, tilintarkastuslainsäädännön määräysten sekä tilintarkastussuositusten perusteella. Tavoitteena on saavuttaa kohtuullinen varmuus siitä, että tilinpäätös ei kokonaisuus huomioon ottaen sisällä olennaisia virheitä tai puutteita. Tilintarkastus ei siten ole täydellistä, eikä sillä voida kokonaan sulkea pois mahdollisuutta, että tilinpäätökseen jää tilintarkastuksen jälkeen virheitä.

Tilintarkastuksen tarkoituksena ei ole ottaa kantaa johdon toiminnan tarkoituksenmukaisuuteen, liiketoimintavaihtoehtojen toimintaedellytyksiin tai muihin vastaaviin liiketoiminnan käytännön

kysymyksiin. Tilintarkastajan tehtävänä on varmistaa, että tarkastuskohteen sidosryhmät saavat käyttöönsä oikeaa ja riittävää tietoa, ei tehdä heidän puolestaan johtopäätöksiä tai ennustaa tulevaisuutta.

Tilintarkastuksen suunnittelu

Tilintarkastuksen suunnittelulla pyritään siihen, että tilintarkastaja voi suorittaa tehtävänsä tehokkaasti. Suunnitteluvaiheen laajuuteen vaikuttaa tarkastuskohteen koko ja vaativuus sekä tilintarkastajan aikaisempi kokemus tarkastuskohteesta. Uudelle tilintarkastusasiakkaalle tehtävä tilintarkastus edellyttää tarkastuskohteen liiketoimintaan ja erityispiirteisiin tutustumista, ja siten ensimmäistä kertaa suoritettavassa tilintarkastustoimeksiannossa joudutaan yleensä laajentamaan suunnittelutoimenpiteitä.

Tilintarkastaja voi suunnitteluvaiheessa keskustella johdon tai muun henkilöstön kanssa tehostaakseen tilintarkastusta ja koordinoidakseen tarkastustoimenpiteensä tarkastuskohteessa jo tehdyn työn kanssa. Tilintarkastajalla on kuitenkin viime kädessä vastuu ja oikeus päättää itse siitä, miten ja milloin sekä missä vähimmäislaajuudessa tarkastus toteutetaan. Eri asia on se, että tilintarkastajalla on tilintarkastuslain mukainen velvollisuus noudattaa toimeksiantajansa eli yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen erityisiä ohjeita, jos ne eivät ole ristiriidassa lain, yhtiöjärjestyksen, hyvän tilintarkastustavan tai ammattieettisten periaatteiden kanssa. Tällä tarkoitetaan esimerkiksi yhtiökokouksen antamaa määräystä, että tilintarkastaja ei saa käyttää apulaista tarkastustyössään, tai ohjetta tarkastaa jokin osa-alue laajemmin kuin muuten olisi tarpeellista. Toimeksiantaja ei voi erityisillä ohjeillaan kuitenkaan supistaa tarkastustoimenpiteitä, vaan ainoastaan laajentaa niitä.

Tilintarkastajan tulee suunnitella työnsä siten, että tärkeät osa-alueet tulevat painotetuksi ja työvaihteet toteutetaan oikea-aikaisesti. Suunnittelu auttaa tehtävien jakoa apulaisille sekä työn koordinointia toisille tilintarkastajille ja asiantuntijoille. Suunnitteluvaiheessa tilintarkastaja laatii ja dokumentoi tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja tilintarkastussuunnitelman.

Toimeksiannon alustavat toimenpiteet

Ennen kokonaisstrategian laatimista tilintarkastajan tulee suorittaa alustavia toimenpiteitä, joita ovat

- päätös asiakassuhteen hyväksymisestä tai jatkamisesta
- arvio riippumattomuudesta ja muista eettisistä vaatimuksista
- toimeksiannon ehdoista sopiminen.

Ensimmäisenä alustavana toimenpiteenä tehdään päätös, voidaanko asiakassuhde hyväksyä, tai jos kyseessä on vanha tilintarkastusasiakas, voidaanko asiakassuhdetta jatkaa. On harkittava, onko tilintarkastaja pätevä ja kyvykäs suorittamaan toimeksiannon. Esimerkiksi, onko tilintarkastajalla tai tilintarkastusyhteisöllä käytettävissään riittävä asiantuntemus tehtävään ja riittävätkö sen aika ja resurssit. On myös arvioitava asiakkaan rehellisyyttä. Arvioon voivat vaikuttaa esimerkiksi asiakkaan johdon, omistajien ja muun lähipiirin maine, liiketoiminnassa noudatettavat käytännöt, viitteet tarkastustyön epäasianmukaisesta rajoittamisesta tai viitteet sekaantumisesta rahanpesuun tai muuhun rikolliseen toimintaan.

Ennen tilintarkastuksen aloittamista on tehtävä arvio riippumattomuusvaatimusten ja muiden eettisen vaatimusten noudattamisesta. Jos tilintarkastaja käyttää apulaisia, tulee arvio tehdä kaikista toimeksiannon suorittamiseen osallistuvista tilintarkastajista ja muista henkilöstöön kuuluvista asiantuntijoista (toimeksiantotiimistä).

Tilintarkastaja voi hyväksyä asiakassuhteen tai jatkaa entistä asiakassuhdetta vain silloin, kun toimeksiannon suorittamisen perustasta on sovittu. Tämä tarkoittaa käytännössä kirjallisen vahvistuksen hankkimista sille, että tilintarkastaja ja toimiva johto ymmärtävät tilintarkastustoimeksiannon ehdot samalla tavalla. Kirjallisen toimeksiantokirjeen laatimista käsitellään jäljempänä luvussa Tilintarkastustoimeksianto.

Tilintarkastuksen kokonaisstrategia

Tilintarkastuksen kokonaisstrategiassa määritetään tilintarkastuksen laajuus, ajoitus ja painopistealueet. Kokonaisstrategialla ohjataan yksityiskohtaisemman tilintarkastussuunnitelman laatimista.

Tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laatiessaan tilintarkastajan tulee

- yksilöidä toimeksiannon laajuuden määrittelevät piirteet
- varmistua toimeksiannon raportointitavoitteista pystyäkseen suunnittelemaan, miten tilintarkastus ajoitetaan ja minkä tyyppistä kommunikointia vaaditaan
- harkita tekijöitä, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan perusteella ovat merkittäviä toimeksiantotiimin työn suuntaamisen kannalta
- harkita toimeksiannon alustavien toimenpiteiden tuloksia ja soveltuvissa tapauksissa sitä, onko toimeksiannosta vastuullisen henkilön kyseiselle yhteisölle suorittamissa muissa toimeksiannoissa hankittu tietämys relevanttia
- varmistua siitä, minkä tyyppisiä resursseja toimeksiannon suorittamiseen tarvitaan ja milloin ja miten paljon niitä tarvitaan.

Tilintarkastuksen kokonaisstrategian laatimisprosessi auttaa tilintarkastajaa erityisesti resurssien suuntaamisessa ja ajoittamisessa suurissa tarkastuskohteissa, jolloin myös laatimisprosessi itsessään vie melko paljon voimavaroja. Pienen yhteisön tilintarkastuksessa tilintarkastuksen kokonaisstrategian laatiminen ei yleensä ole monimutkaista eikä vie paljoa aikaa. Dokumentoituna tilintarkastusstrategiana voi tällöin toimia esimerkiksi edellistä tilintarkastusta loppuun saatettaessa laadittu lyhyt muistio, johon kirjataan tiivistetysti tilintarkastuksessa esiin tulleet seikat ja jota tarkastuksen kohteena olevalla kaudella päivitetään omistajajohtajan kanssa käytävien keskustelujen perusteella.

Tilintarkastussuunnitelma

Kun tilintarkastukselle on laadittu kokonaisstrategia, voidaan laatia siinä yksilöityjä seikkoja koskeva tilintarkastussuunnitelma. Kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 300:n mukaan tilintarkastussuunnitelmaan tulee sisältyä kuvaus

- suunniteltujen riskienarviointitoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta
- muiden suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta

– muista suunnitelluista tilintarkastustoimenpiteistä, jotka on suoritettava, jotta toimeksiannossa noudatettaisiin ISA-standardeja.

Tilintarkastussuunnitelma on yksityiskohtaisempi kuin tilintarkastuksen kokonaisstrategia. Se sisältää esimerkiksi tiedot tarkastukseen osallistuvien yksittäisten henkilöiden suoritettaviksi tulevien tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta. Näitä tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellaan tilintarkastuksen aikana toimeksiantoa koskevan tilintarkastussuunnitelman kehittyessä. Esimerkiksi tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteet suunnitellaan tilintarkastusprosessin alkuvaiheessa. Yksittäisten tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskeva suunnittelu riippuu kuitenkin näiden riskienarviointitoimenpiteiden tuloksista. Tilintarkastaja voi myös aloittaa joihinkin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kohdistuvien tilintarkastustoimenpiteiden suorittamisen jo ennen kuin hän suunnittelee kaikki jäljellä olevat tilintarkastustoimenpiteet.

Tilintarkastusriski

Tilintarkastussuunnitelmassa arvioidaan yksityiskohtaisesti tilintarkastukseen liittyviä riskejä ja niiden vaikutusta tilintarkastuksen toteuttamiseen. Tilintarkastusriskillä tarkoitetaan riskiä siitä, että tilintarkastaja antaa vakiomuotoisen (puhtaan) tilintarkastuskertomuksen tilanteessa, jossa tarkastusaineistoon sisältyy olennainen virhe tai puute.

Tilintarkastusriskille voidaan määritellä kolme osatekijää:

– toimintariski
– kontrolliriski
– havaitsemisriski.

Toimintariskillä tarkoitetaan tarkastuskohteen eri toimintojen tai liiketapahtumien luonteesta johtuvaa riskiä. Esimerkiksi käteismyyntiin liittyy tilintarkastuksen kannalta enemmän riskiä kuin laskuveloituksella tapahtuvaan myyntiin. Tarkastuskohteeseen liittyvä toimintariski on yleensä sitä suurempi, mitä enemmän johdon näkemyksillä on vaikutusta kirjanpitoratkaisuihin. Esimerkiksi luottotappioiden tai

varaston epäkuranttiusvähennysten kirjaamiseen liittyy johdon harkinnanvaraa ja siten toimintariskiä.

Kontrolliriski on riski siitä, että kirjanpitojärjestelmät ja sisäinen kontrollijärjestelmä eivät estä tai paljasta tilintarkastusaineistoon liittyvää virhettä tai puutetta. Esimerkiksi luottotappioriskiä voidaan pienentää tehokkaalla luottotarkkailulla, joka perustuu ennalta sovittuun ja dokumentoituun luottopolitiikkaan. Kun yrityksellä on korkeatasoinen luottotarkkailujärjestelmä, pienenee esimerkiksi riski siitä, että taseen saamisiin sisältyisi arvottomia myyntisaamisia. Sisäisen kontrollijärjestelmän menetelmillä voidaan siten vähentää toimintojen luonteesta johtuvaa riskiä.

Havaitsemisriskillä tarkoitetaan riskiä siitä, että tilintarkastajan suorittamat tarkastustoimenpiteet eivät paljasta tilintarkastusaineistoon sisältyvää virhettä tai puutetta. Havaitsemisriskin tasoon vaikuttavat tilintarkastajan suorittamien tarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja määrä. Esimerkiksi tarkastustoimenpiteiden määrää lisäämällä alenee todennäköisyys siitä, että tarkastusaineistoon sisältyy olennainen virhe, jota tilintarkastaja ei huomaa. Jos toimintariski ja kontrolliriski ovat korkeita, tulee hyväksyttävän havaitsemisriskin olla matala, jotta tilintarkastuksen kokonaisriski jää hyväksyttävälle tasolle. Vastaavasti, kun toimintariski ja kontrolliriski ovat matalat, voi tilintarkastaja hyväksyä korkeamman havaitsemisriskin säilyttäen silti tilintarkastusriskin hyväksyttävällä tasolla.

Tilintarkastajan tulisi tarkastuksen painopistealueita valitessaan noudattaa olennaisuuden periaatetta siten, että olennaisuuden suhde tilintarkastusriskiin tulee huomioiduksi. Tarkastustoimenpiteet tulee ensisijassa kohdistaa sellaisiin toimintoihin ja liiketapahtumiin, jotka ovat tilinpäätösinformaation kannalta olennaisia ja joihin liittyy samalla riski siitä, että tarkastuskohteen sisäinen kontrollijärjestelmä ei paljasta virheitä tai puutteita. Tarkastus on suunniteltava siten, että tilintarkastaja voi kohtuudella odottaa tarkastustoimenpiteiden tuovan esiin olennaiset virheet ja puutteet kirjanpidossa, tilinpäätöksessä ja hallinnossa.

ESIMERKKI

KHT A on laatimassa tarkastussuunnitelmaa asiakasyritys X Oy:n tilinpäätöstarkastukseen ja tekee arvion sisäisten kontrollien luotettavuudesta sekä tilintarkastukseen liittyvistä riskeistä. Esiin tulee kaksi huomionarvoista seikkaa: Yhtiön talousjohtaja ja talousosaston muita avainhenkilöitä on eronnut tilikauden aikana ja tilinpäätöksen laatimisesta ovat pääosin vastanneet yhtiön palveluksessa vasta muutaman kuukauden olleet henkilöt. Lisäksi yhtiön kokonaan omistava toimitusjohtaja on kertonut suunnittelevansa osakkeidensa myymistä lähitulevaisuudessa.

KHT A toteaa tilintarkastukseen liittyvän toimintariskin kohonneen, sillä yhtiön talousorganisaation kokemattomuus saattaa vaikuttaa tilinpäätöksen laadintaan ja lisäksi johdolla saattaa olla paineita todellista paremman taloudellisen tuloksen esittämiseen mahdollisen yrityskaupan takia. KHT A päättää painottaa tilikauden tulojen ja menojen oikeaa jaksottamista testaavia tarkastustoimenpiteitä ja lisätä aineistotarkastustoimenpiteiden laajuutta normaalista, jotta X Oy:n tilintarkastukseen liittyvä tilintarkastusriski pysyisi hyväksyttävällä tasolla.

Olennaisuuden määrittäminen

Tilintarkastuksen tavoitteena on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena arvioiden väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Väärinkäytökset tai virheet ovat olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella. Tilintarkastajan on siten muodostettava tarkastuskohteittain käsitys siitä, mikä on olennaista.

Olennaisuutta on siis tarkoitus arvioida tilinpäätöskokonaisuuden kannalta tilinpäätöksen käyttäjän näkökulmasta. Tilintarkastaja käyttää olennaisuuden määrittämisessä ammatillista harkintaa, ja siihen vaikuttaa tilintarkastajan näkemys tilinpäätöksen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeista. Asiaa harkitessaan tilintarkastaja voi olettaa, että käyttäjillä on kohtuullinen tietämys liiketoiminnasta ja kirjanpidosta ja käyttäjät ymmärtävät, että tilinpäätös laaditaan ja tarkastetaan käyttäen olennaisuustasoja.

Virhe tai väärinkäytös voi olla olennainen virheellisyyden määrän tai sen luonteen takia. Määrällistä arviointia varten tilintarkastaja määrittää rahamäärän, jota suuremmat virheellisyydet hän katsoo olennaisiksi. Tilintarkastaja soveltaa olennaisuusrajaa sekä tilintarkastuksen suunnittelussa että käytännön tarkastustoimenpiteissä. Lähtökohtaisesti olennaisuusrajan käyttäminen johtaa siihen, että mikäli korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä ylittävät olennaisuusrajan, antaa tilintarkastaja mukautetun (vakiomuotoisesta poikkeavan) tilintarkastuskertomuksen.

Olennaisuuden soveltaminen ei tarkoita, että tilintarkastaja ei tarkastaisi mitään olennaisuusrajaa pienempiä eriä tai liiketapahtumia. Tilintarkastajan on otettava huomioon, että yksittäiset epäolennaiset virheet voivat yhdessä tehdä tilinpäätöksestä olennaisesti virheellisen. Yksittäiset liiketapahtumat, joita tilintarkastaja tarkastaa osana aineistotarkastusta, ovatkin yleensä käytännössä huomattavasti alle olennaisuusrajan.

Käytännössä olennaisuuden perustana käytetään jotain sopivaksi katsottua tilinpäätöserää, johon sovelletaan tilintarkastajan määrittämää prosenttiosuutta. Esimerkiksi voittoa tavoitteleville yrityksille soveltuva tilinpäätöserä voisi olla tulos ennen veroja tai liikevaihto, jos tulos ennen veroja on lähellä nollaa tai negatiivinen. Olennaisuusrajaksi voitaisiin määrittää esimerkiksi 5 % tuloksesta ennen veroja. Voittoa tavoittelemattomille yhteisöille taas tuottojen yhteismäärä tai taseen loppusumma saattaisi soveltua paremmin. Olennaisuus voidaan myös määrittää useamman tekijän yhdistelmänä tai käyttämällä esimerkiksi tulosluvun osalta kahden tai kolmen päättyneen tilikauden keskiarvoa.

Tilintarkastustoimeksianto

Toimeksiantokirje

Tilintarkastajan on tilintarkastuksen alustavana toimenpiteenä sovittava kirjallisesti tilintarkastustoimeksiannon ehdoista niiden tahojen kanssa, jotka vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta, sisäisestä valvonnasta sekä tietojen antamisesta. Näitä tahoja ovat yhteisön tai säätiön toimiva johto tai hallintoelimet, esimerkiksi osakeyhtiössä hallitus ja

toimitusjohtaja. Toimeksiannon ehdot on kirjattava toimeksiantokirjeeseen tai muuhun kirjalliseen sopimukseen.

Toimeksiantokirjeen tarkoituksena on saada vahvistus johdolta, että se hyväksyy ja ymmärtää vastaavansa tilinpäätöksen laatimisesta ja tilinpäätöksen laatimiseen liittyvästä sisäisestä valvonnasta sekä olevansa velvollinen antamaan tilintarkastajalle tiedot, joita tarvitaan tilintarkastuksen suorittamiseksi.

Toimeksiantokirjeeseen on ISA 210 -tilintarkastusstandardin mukaan kirjattava

- tilintarkastuksen tavoite ja laajuus
- tilintarkastajan velvollisuudet
- toimivan johdon velvollisuudet
- yksilöinti tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavasta tilinpäätösnormistosta
- maininta tilintarkastajan antamien raporttien odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä sekä toteamus, että raportin muoto tai sisältö voi joissakin olosuhteissa poiketa odotetusta.

Suomessa näistä seikoista säädetään laissa, jolloin toimeksiantokirjeessä voidaan käyttää lain sanamuotoja niitä kuvailtaessa. Se, että seikoista on määräykset lainsäädännössä, ei poista velvollisuutta laatia toimeksiantokirjettä. Toimeksiantokirjeellä ei muuteta hallituksen, toimitusjohtajan, työntekijöiden eikä tilintarkastajan lainsäädännössä määriteltyjä vastuita eikä velvollisuuksia. Toimeksiantokirjeessä voidaan sopia myös muista kysymyksistä, esimerkiksi laskutusperusteista ja -järjestelyistä tai tilintarkastuksen valmistumisaikataulusta.

Tilintarkastustoimeksiannon jatkuessa tilintarkastaja voi päättää olla lähettämättä jokaisella tilikaudella uutta toimeksiantokirjettä. Voi kuitenkin olla asianmukaista tehdä uusi toimeksiantokirje esimerkiksi silloin, kun ylemmässä johdossa tai omistuksessa tapahtuu merkittäviä muutoksia tai jos säädösten tai määräysten vaatimukset muuttuvat.

Suomen Tilintarkastajat ry on laatinut ISA 210 -tilintarkastusstandardin pohjalta Suomen lainsäädäntöön ja toimintaympäristöön sopivan mallin tilintarkastuksen toimeksiantokirjeeksi. Malli on tarkoitettu ohjeeksi, ja sitä on tarvittaessa muutettava tapauskohtaisten vaatimusten ja olosuhteiden edellyttämällä tavalla.

[Yhtiön nimi

Osoite]

TILINTARKASTUKSEN TOIMEKSIANTOKIRJE

Tilintarkastustoimeksiannon tavoite ja laajuus
Yhtiökokouksenne on valinnut [tilintarkastusyhteisömme/KHT/HT XXX:n] Suomen lainsäädännön mukaisesti tilintarkastamaan yhtiönne kirjanpidon, tilinpäätöksen, [toimintakertomuksen] ja hallinnon tilikaudelta [xx.xx.–xx.xx.20xx]. Tilinpäätös sisältää [sekä konsernin että emoyhtiön] taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetiedot. Tällä kirjeellä toteamme lakiin ja muihin säännöksiin perustuvan tilintarkastuksen keskeisen sisällön. Suorittamamme tilintarkastuksen perusteella annamme tilintarkastuskertomuksen.

Tilintarkastajan velvollisuudet
Tilintarkastuslaki edellyttää, että noudatamme hyvää tilintarkastustapaa ja ammattieettisiä periaatteita. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että suunnittelemme ja suoritamme tilintarkastuksen hankkiaksemme kohtuullisen varmuuden siitä, onko tilinpäätöksessä [tai toimintakertomuksessa] olennaista virheellisyyttä ja ovatko [emoyhtiön] hallituksen jäsenet tai toimitusjohtaja syyllistyneet tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan, taikka rikkoneet osakeyhtiölakia tai yhtiöjärjestystä. Tilintarkastukseen kuuluu toimenpiteitä tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi tilinpäätökseen [ja toimintakertomukseen] sisältyvistä luvuista ja niissä esitettävistä muista tiedoista. Toimenpiteiden valinta perustuu tilintarkastajan harkintaan, johon kuuluu väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien arvioiminen. Tilintarkastukseen kuuluu myös sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuuden, toimivan johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuuden sekä tilinpäätöksen [ja toimintakertomuksen] yleisen esittämistavan arvioiminen.

Tilintarkastukseen ja sisäiseen valvontaan liittyvien luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että joitakin olennaisia virheellisyyksiä voi jäädä havaitsematta, vaikka tilintarkastus on asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu hyvää tilintarkastustapaa noudattaen.

Riskejä arvioidessamme otamme huomioon sisäisen valvonnan, joka on yhtiössä merkityksellistä oikeat ja riittävät tiedot antavan tilinpäätöksen [ja toimintakertomuksen] laatimisen kannalta. Arvioimme sisäistä valvontaa pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta ei siinä tarkoituksessa, että antaisimme lausunnon yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta. Ilmoitamme teille kuitenkin kirjallisesti mahdollisista tilintarkastuksen aikana havaitsemistamme sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista, jotka ovat merkityksellisiä tilintarkastuksen kannalta.

Osana tilintarkastusprosessia pyydämme hallitukselta ja toimitusjohtajalta kansainvälisten tilintarkastusstandardien edellyttämän vahvistusilmoituskirjeen.
Toivomme henkilöstönne toimivan tilintarkastuksen aikana yhteistyössä kanssamme.

Tilintarkastettavan yhtiön hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet
Hallitus ja toimitusjohtaja hyväksyvät ja ymmärtävät seuraavat asiat:

a) Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat tilinpäätöksen [ja toimintakertomuksen] laatimisesta ja siitä, että tilinpäätös [ja toimintakertomus] antavat oikeat ja riittävät tiedot Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen [ja toimintakertomuksen] laatimista koskevien säännösten mukaisesti.
b) Osakeyhtiölain mukaan hallitus vastaa siitä, että yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty (OYL 6:2 §). Toimitusjohtaja vastaa siitä, että yhtiön kirjanpito on lainmukainen ja varainhoito luotettavalla tavalla järjestetty (OYL 6:17 §).

c) Tilintarkastuslain mukaan hallituksen ja toimitusjohtajan on varattava tilintarkastajalle tilaisuus toimittaa tarkastus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo sen tarpeelliseksi sekä annettava sellaista selvitystä ja apua, jota tilintarkastaja pyytää (TTL 3:9 §). Tytäryrityksen hallituksella ja toimitusjohtajalla on sama velvollisuus emoyrityksen tilintarkastajaa kohtaan (TTL 3:9 §). Hallitus ja toimitusjohtaja ovat velvollisia huolehtimaan siitä, että
   – meille annetaan pääsy kaikkeen pyytämäämme informaatioon, joka on merkityksellistä tilinpäätöksen [ja toimintakertomuksen] laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin
   – meille annetaan muut olennaiset tiedot, joita pyydämme tilintarkastusta varten
   – meille annetaan rajoittamaton mahdollisuus kommunikoida niiden yhtiössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta katsomme tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.

Raportointi
Suorittamamme tilintarkastuksen perusteella annamme tilintarkastuslain 3:5 §:n mukaisen tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuskertomuksemme muotoa ja sisältöä voi olla tarpeellista muuttaa tilintarkastushavaintojemme johdosta. Lisäksi raportoimme hallitukselle/toimitusjohtajalle tilintarkastuksessa esille tulleet merkittävät asiat.

[Lisätään tarpeen mukaan muut tiedot, kuten palkkiojärjestelyt, laskutus ja muut erityisehdot.]

[Palkkiot]

[Muut palvelut kuin lakisääteinen tilintarkastus]

Voimassaolo
Vahvistamisen ja hyväksymisen jälkeen tämä toimeksiantokirje on voimassa myös tulevia lakisääteisiä tilintarkastuksia [ja muita palveluja] koskevien toimeksiantojen osalta, kunnes se korvataan uudella.

Toimeksiantokirjeellä ei muuteta yhtiön hallituksen, toimivan johdon, työntekijöiden eikä tilintarkastajan Suomen tai muun sovellettavaksi tulevan lainsäädännön mukaisia velvoitteita eikä vastuita.

Pyydämme teitä palauttamaan allekirjoitettuna kaksoiskappaleen tästä kirjeestä osoittaaksenne, että hyväksytte tässä kirjeessä esitetyn.

Kunnioittavasti

……..
Päiväys
[XX] Oy
KHT-yhteisö

……..
[päävastuullisen allekirjoitus]
KHT

……..
Päiväys
[Yhtiö Oy]

…….	…….
[nimenselvennys]	[nimenselvennys]
toimitusjohtaja	hallitus

Vahvistusilmoituskirje

ISA 580 -tilintarkastusstandardin mukaan tilintarkastajan on pyydettävä toimivalta johdolta kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että toimiva johto on tilintarkastustoimeksiannon ehtojen mukaisesti täyttänyt velvollisuutensa laatia tilinpäätös tilinpäätösnormiston mukaisesti. Kirjallisia vahvistusilmoituksia pyydetään niiltä, jotka viimekädessä vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta. Suomessa osakeyhtiölain ja kirjanpitolain perusteella tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat osakeyhtiössä hallitus ja toimitusjohtaja. Käytännössä esimerkiksi talousjohtajalla on asiassa vastuuta, mutta lähtökohtaisesti kirjallista vahvistusilmoitusta ei pyydetä häneltä.

Kirjallisten vahvistusilmoitusten tarkoituksena on hankkia vahvistukset siitä, että johtoon kuuluvat ovat täyttäneet velvollisuutensa, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimista, tietojen antamista tilintarkastajalle sekä sitä, että kaikki liiketapahtumat on kirjattu kirjanpitoon ja ne sisältyvät tilinpäätökseen. Tarkoituksena on myös saada tukea muulle tilintarkastusevidenssille eli johtopäätösten tekemiseen käytettävälle informaatiolle ja dokumentoida tilintarkastusevidenssi. Vahvistusilmoituskirjeen antamisella ei muuteta hallituksen, toimitusjohtajan, työntekijöiden eikä tilintarkastajan lainsäädännössä määriteltyjä vastuita eikä velvollisuuksia. Kysymys on ennen kaikkea tilintarkastusevidenssin hankkimisesta ja sen dokumentoimisesta.

Kirjallisen vahvistusilmoituksen tulee olla tilintarkastajalle osoitetun kirjeen muodossa, ja sen antamisajankohdan tulee olla niin lähellä tilintarkastuskertomuksen antamispäivää kuin mahdollista, mutta ei kyseisen päivän jälkeen. Vahvistusilmoituksen tulee koskea koko tilinpäätöstä ja koko tilintarkastuskertomuksessa mainittua tilikautta. Jos tilintarkastaja ei saa vahvistusilmoituskirjettä tai jos vahvistusilmoitukset eivät tilintarkastajan mielestä ole luotettavia, hänen on ilmoitettava tilintarkastuskertomuksessa, että hän ei voi antaa lausuntoa tilinpäätöksestä.

Suomen Tilintarkastajat ry on laatinut ISA 580 -tilintarkastusstandardin pohjalta Suomen lainsäädäntöön ja toimintaympäristöön sekä eri yhteisö- ja säätiömuotojen tilintarkastuksiin soveltuvan vahvistusilmoituskirjemallin. Kirjemalli on tarkoitettu ohjeeksi, ja tilintarkastajan tulee tarvittaessa muokata sitä tapauskohtaisten vaatimusten ja olosuhteiden edellyttämällä tavalla.

[tilintarkastusyhteisön nimi]

VAHVISTUSILMOITUSKIRJE TILINTARKASTAJALLE

[X Oy:n] tilikauden 1.1.–31.12.20XX tilintarkastukseen liittyen vahvistamme parhaan tietomme ja käsityksemme mukaisesti seuraavaa:

– Olemme täyttäneet [tilintarkastuksen toimeksiantokirjeessä] [päivämäärä] tarkoitetut velvollisuutemme, jotka koskevat tietojen antamista tilintarkastajalle sekä tilinpäätöksen [ja toimintakertomuksen] laatimista sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti erityisesti siten, että tilinpäätös [ja toimintakertomus] [antaa/antavat] oikeat ja riittävät tiedot. Lisäksi hyväksymme vastuumme väärinkäytösten ehkäisemiseen ja havaitsemiseen tarkoitetun sisäisen valvonnan suunnittelusta, käyttöönotosta ja ylläpidosta.
– Liiketapahtumat on kirjattu kirjanpitoon, ja ne sisältyvät tilinpäätökseen.
– Merkittävät oletukset, joita olemme käyttäneet kirjanpidollisia arvioita tehdessämme, ovat kohtuullisia.
– Korjaamattomien virheellisyyksien (luettelo liitteenä) vaikutukset ovat käsityksemme mukaan sekä erikseen että yhdessä epäolennaisia koko tilinpäätöksen [ja toimintakertomuksen] kannalta.
– Lähipiirisuhteet ja -liiketoimet, vaateet ja vireillä olevat oikeudenkäynnit sekä tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat on käsitelty kirjanpidossa ja esitetty tilinpäätöksessä [ja toimintakertomuksessa] sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Olemme antaneet teille tiedot
– arvioimastamme riskistä, että tilinpäätös [tai toimintakertomus] saattaa olla väärinkäytöksen seurauksena olennaisesti virheellinen
– [yhtiön] lähipiiriin kuuluvista tahoista sekä kaikista tiedossamme olevista lähipiirisuhteista ja -liiketoimista
– [yhtiötä] koskevista väärinkäytöksistä tai epäillyistä väärinkäytöksistä, joihin on osallisena 1) toimivaan johtoon kuuluvia, 2) työntekijöitä, joilla on merkittävä rooli sisäisessä valvonnassa, tai 3) muita, silloin kun väärinkäytöksellä saattaisi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen [tai toimintakertomukseen] [*]
– tilinpäätökseen [tai toimintakertomukseen] vaikuttavista väitetyistä tai epäillyistä väärinkäytöksistä[*]
– säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisistä tai epäillyistä noudattamatta jättämisistä, joiden vaikutukset tulisi ottaa huomioon tilinpäätöstä [ja toimintakertomusta] laadittaessa[*]
– vaateista ja vireillä olevista oikeudenkäynneistä, joiden vaikutus tulisi ottaa huomioon tilinpäätöstä [ja toimintakertomusta] laadittaessa[*].
– [Muut seikat, jotka tilintarkastaja saattaa katsoa tarpeellisiksi (Ks. mm. ISA 580:n kappaleet A10 ja A11).]

Vahvistusilmoituskirjeellä ei muuteta [yhtiön] hallituksen, toimivan johdon, työntekijöiden eikä tilintarkastajan lainsäädännön mukaisia velvoitteita eikä vastuita.

Päiväys

[X Oy:n] hallituksen puolesta

……..	……..
[nimenselvennys]	[nimenselvennys]
hallituksen puheenjohtaja	toimitusjohtaja

[*] Jos tiedossa ei ole ko. asioita, voi tekstin muotoilla esimerkiksi seuraavasti:

Tiedossamme ei ole

- [yhtiötä] koskevia väärinkäytöksiä tai epäiltyjä väärinkäytöksiä, joihin on osallisena 1) toimivaan johtoon kuuluvia, 2) työntekijöitä, joilla on merkittävä rooli sisäisessä valvonnassa, tai 3) muita, silloin kun väärinkäytöksellä saattaisi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen [tai toimintakertomukseen]
- tilinpäätökseen [tai toimintakertomukseen] vaikuttavia väitettyjä tai epäiltyjä väärinkäytöksiä
- säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisiä tai epäiltyjä noudattamatta jättämisiä, joiden vaikutukset tulisi ottaa huomioon tilinpäätöstä [ja toimintakertomusta] laadittaessa
- vaateita tai vireillä olevia oikeudenkäyntejä, joiden vaikutus tulisi ottaa huomioon tilinpäätöstä [ja toimintakertomusta] laadittaessa.

Laadunvalvontajärjestelmä

Tilintarkastajan toiminnan järjestämistä koskevista peruskysymyksistä on säädetty tiivistetysti tilintarkastuslaissa. Lain mukaan ”tilintarkastajan on järjestettävä toimintansa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toiminnan laajuus ja monimutkaisuus huomioon ottaen sekä kirjattava toimintatavat tämän varmistamiseksi”. Käytännössä määräys edellyttää laadunvalvontajärjestelmän organisoimista ja järjestelmän dokumentoimista laadunvalvontakäsikirjaan tai vastaavaan. Säännös koskee niin yksin toimivia tilintarkastajia kuin tilintarkastusyhteisöjäkin.

Tilintarkastuslain mukaan kirjallisesti dokumentoitavien toimintatapojen tulee sisältää periaatteet

- riskienhallinnasta
- sisäisestä vuosittain arvioitavasta laadunvalvonnasta
- toimeksiantoja koskevan aineiston toimeksiantokohtaisesta dokumentoinnista
- tilintarkastustoimeksiannon riittävästä resursoinnista
- palkitsemisesta
- rikkomusten ja valitusten vuosittaisesta seurannasta
- menettelystä rikkomusepäilyjen ilmoittamiseksi.

Kun kyseessä on kirjanpitolaissa (KPL 1:4 a §) tarkoitetun pienyrityksen tilintarkastus, voidaan noudattaa kevennettyä menettelyä.

Laissa on myös säädetty tilintarkastajan velvollisuudesta järjestää palveluksessaan oleville henkilöille sisäinen menettely, jolla varmistetaan, että henkilöt voivat nimettömästi ilmoittaa epäilyn tilintarkastusta koskevan sääntelyn rikkomisesta.

Niin ikään tilintarkastuslaissa on säännös asiakasrekisterin ylläpidosta. Rekisteriin on merkittävä tilintarkastusasiakkaan nimi, osoite, toimipaikka, tilintarkastuksesta ja muista palveluista perityt palkkiot kullakin tilikaudella sekä tilitarkastusyhteisöissä päävastuullisen tilintarkastajan nimi. Asiakasrekisterissä olevat tilintarkastusasiakkaan tiedot on säilytettävä 10 vuotta siitä, kun asiakkaan tilintarkastustoimeksianto päättyi.

Yksityiskohtaisia tilintarkastajia velvoittavia laadunvalvontaa koskevia määräyksiä on ISQC 1 -laadunvalvontastandardissa Laadun-

valvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja sekä ISA 220 -tilintarkastusstandardissa Tilintarkastuksen laadunvalvonta. ISQC 1 -standardin perustavoitteen mukaan tilintarkastusyhteisö on velvollinen luomaan laadunvalvontajärjestelmän, jonka avulla se saa kohtuullisen varmuuden siitä, että tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö noudattavat ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia ja tilintarkastusyhteisön ja toimeksiannosta vastuullisten henkilöiden antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia. Tilintarkastusyhteisöllä tarkoitetaan kaikenlaisia tilintarkastusorganisaatioita, myös ammatinharjoittajana toimivia tilintarkastajia.

Tilintarkastajan työpaperit

Tilintarkastajan työpapereilla eli tilintarkastusdokumentaatiolla tarkoitetaan kaikkea sitä säilytettävää aineistoa, jonka tilintarkastaja tilitarkastusta tehdessään laatii tai hankkii. Työpapereihin dokumentoidaan suoritetut toimenpiteet, tilintarkastusevidenssi sekä tilintarkastajan tekemät johtopäätökset eli se, miten tilintarkastaja on tarkastuksen perusteella päätynyt antamaansa lausuntoon.

Tilintarkastajan työpaperit on laadittava niin, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tuloksista ja hankitusta tilintarkastusevidenssistä sekä tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista ja niitä koskevista johtopäätöksistä. Työpapereista on myös käytävä ilmi, milloin ja kenen toimesta tarkastustyö on tehty.

Työpapereilla on tärkeä merkitys tilintarkastajan työn suunnittelussa ja toteutuksessa, mutta niiden laatiminen on tärkeää myös tilintarkastajan työn valvonnan kannalta. Tilintarkastusvalvonnan tekemissä tilintarkastajien laaduntarkastuksissa keskitytään nimenomaan työpapereiden tarkastamiseen.

Pienen osakeyhtiön tilintarkastusta koskevat työpaperit voivat koostua esimerkiksi seuraavasta dokumentaatiosta:

- tarkastuskohteen perustiedot, esimerkiksi kaupparekisteriote, yhtiöjärjestys, osake- ja osakasluettelo sekä luettelo osakkuus-, tytär- ja sisaryhtiöistä
- tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja tilintarkastussuunnitelma
- tilintarkastuksen toimeksiantokirje ja vahvistusilmoituskirje
- aineistotarkastukseen liittyvät muistiinpanot ja kirjanpitoaineistosta otettuja kopioita
- tilinpäätöksen tarkastukseen liittyvät muistiinpanot, täsmäytyslaskelmat ja kopiot tilinpäätösraporteista
- määritelmät olennaisuudesta
- hallinnon tarkastukseen liittyvät muistiinpanot ja kopiot pöytäkirjoista, sopimuksista sekä muista hallintoasiakirjoista
- verokysymysten tarkastukseen liittyvät muistiinpanot sekä kopiot verotuspäätöksistä ja muista vastaavista dokumenteista
- palkkahallinnon tarkastukseen liittyvät muistiinpanot ja kopiot dokumenteista
- tilikauden jälkeisten tapahtumien tarkastukseen liittyvät muistiinpanot (esimerkiksi keskusteluista johdon kanssa) ja kopiot dokumenteista
- kopiot tilintarkastuspöytäkirjoista ja -muistioista, lausunnoista sekä sähköposteista tarkastuskohteen kanssa
- kopiot lopullisesta allekirjoitetusta ja tilinpäätösmerkinnän sisältävästä tilinpäätöksestä, tilinpäätöserittelyistä sekä tilintarkastuskertomuksesta.

Tilintarkastajan työpaperit ovat tilintarkastajalle kuuluvaa luottamuksellista aineistoa. Käytännössä työpaperit voidaan arkistoida osin tai kokonaan sähköisesti. Työpapereiden hallintaan tarkoitettuja ohjelmasovelluksia ovat laatineet kaikki suurimmat tilintarkastusyhteisöt, mutta myös valmisohjelmia on yleisesti saatavilla.

Tilintarkastajan työpaperit on koottava tilintarkastuskansioon, joka on suljettava viimeistään 60 vuorokauden kuluttua tilintarkastuskertomuksen allekirjoittamisesta. Asiasta on määrätty tilintarkastuslaissa. Tilintarkastuskansion sulkemisella tarkoitetaan, että kansioon ei sen sulkemisen jälkeen lisätä eikä siitä poisteta aineistoa eikä myös-

kään tehdä tai poisteta merkintöjä. Paperinen kansio katsotaan hyväksytysti suljetuksi esimerkiksi siten, että sen kansilehteen tehdään sulkemisajankohtaa koskeva merkintä. Sähköinen kansio voidaan sulkea esimerkiksi polttamalla se optiselle tallennusvälineelle. Tilintarkastuksen sesonkiluonteisuuden vuoksi määräajan vähäiset, mahdollisesti jopa muutamien kuukausien mittaiset ylitykset saatetaan katsoa anteeksiannettaviksi. Sen sijaan säännöksen kannalta vakava rikkomus olisi kerran suljetun tilintarkastuskansion sisällön muuttaminen siihen kohdistuvien selvitysten alkaessa.

3. Tilintarkastuksen toteuttaminen

Tilintarkastuksen ajoittaminen ja tilintarkastusaineisto

Suurissa yrityksissä, kuten pörssiyhtiöissä, valtaosa tilintarkastustyöstä tehdään jo tilikauden aikana, kun taas pienimmissä tarkastuskohteissa tilintarkastustyö suunnitellaan ja toteutetaan usein kokonaan yhdellä kertaa tilikauden päätyttyä.

Tilintarkastuksen suunnittelutoimenpiteiden jälkeen pienehkön tarkastuskohteen yhdellä kertaa tehtävässä tilintarkastuksessa suoritetaan aineiston keruu. Osakeyhtiön tilintarkastusaineistoon voivat kuulua esimerkiksi seuraavat dokumentit:

- tilinpäätös liitetietotositteineen ja tase-erittelyineen
- toimintakertomus
- kirjanpidon raportit: päiväkirja, pääkirja, tilikohtainen tase ja tuloslaskelma sekä reskontraraportit
- kirjanpidon tositteet
- yhtiökokousten ja hallituksen kokousten pöytäkirjat
- yhtiöjärjestys
- kaupparekisteriote
- osakeluettelo
- verotuspäätös ja ennakkoverolippu
- veroilmoitus
- alv-tietojen ja työnantajasuoritusten kausiveroilmoitukset
- verotiliotteet
- verotukseen liittyvät muut asiakirjat ja kirjeenvaihto, esimerkiksi ennakkotietopäätökset, kirjalliset ohjaukset ja verotarkastukseen liittyvät asiakirjat
- rasitustodistus yrityskiinnityksistä

– kiinteistön omistamista ja rasitteita todentavat dokumentit
– käyttöomaisuusluettelo
– inventaariluettelo
– lainasaamisiin liittyvät velkakirjat sekä vakuus- ja muut vastaavat asiakirjat
– asiakkailta saadut saldovahvistukset myyntisaamisista
– pörssiosakkeista arvo-osuustilin arvopaperiote
– muista osakkeista osakekirjat tai muu todiste
– todistus osake- tai korkorahastoista
– saldovahvistukset pankkitileistä
– pankkitilin tiliotteet ja kassakirja
– lainoihin liittyvät velkakirjat sekä vakuus- ja muut vastaavat asiakirjat
– pankin tai muun rahoittajan antama vastuuerittely
– pankin tai muun rahoittajan antama vakuuserittely tai muu selvitys panttauksista
– toimittajilta saadut saldovahvistukset ostoveloista
– taseen ulkopuolisiin vastuisiin liittyvät asiakirjat, esimerkiksi rahoitusyhtiön vahvistus leasingvastuista ja annettuihin takauksiin liittyvät asiakirjat
– palkkakirjanpito: palkkalaskelmat, palkkakortit ja palkkalistat
– palkkoihin liittyvät vuosi-ilmoitukset verottajalle ja vakuutusyhtiöihin
– vakuutuskirjat tärkeimmistä vakuutuksista
– tärkeimmät sopimukset
– elinkeinoluvat ja toimiluvat.

Tilintarkastus kohdistuu ajallisesti ennen kaikkea tarkastettavaan tilikauteen, mutta myös tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliseen ajanjaksoon. Siten tilintarkastusaineistoon kuuluvat esimerkiksi tilikauden kokouspöytäkirjojen lisäksi pöytäkirjat alkaneelta tilikaudelta. Tilintarkastaja voi myös pyytää nähtäväkseen alkaneen tilikauden kirjanpidon raportteja, tositteita, tiliotteita tai muuta aineistoa. Tärkeä merkitys tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien tarkastuksessa on myös johdon ja hallintoelimien kanssa käydyillä keskusteluilla ja haastatteluilla.

Kun kyseessä on uusi tilintarkastustoimeksianto, tarkastusaineistoon tulee sisällyttää dokumentteja myös tarkastettavaa tilikautta

edeltävältä ajalta. Minimidokumentaatio avaavan taseen tarkastamiseksi on edellisen tilikauden tilinpäätös tase-erittelyineen, mutta tapauskohtaisesti voi olla tarpeen nähdä edellisen tilikauden kirjanpitoa laajemminkin. Tilikautta edeltävältä ajalta tilintarkastusaineistoon kuuluvat myös hallintoelimien kokouspöytäkirjat mielellään useiltakin vuosilta sekä aikaisempien tilintarkastajien antamat tilintarkastuskertomukset sekä mahdolliset tilintarkastuspöytäkirjat ja -muistiot.

ESIMERKKI

Malliyhdistys ry:n säännöissä määrätään, että yhdistyksellä on vuosittain kaksi sääntömääräistä kokousta. Maaliskuussa pidettävässä kevätkokouksessa käsitellään tilinpäätös- ja vastuuvapausasiat, marraskuussa pidettävässä syyskokouksessa taas päätetään seuraavan tilikauden talousarviosta ja valitaan hallituksen jäsenet sekä tilintarkastaja ja varatilintarkastaja.

Malliyhdistys ry:n syyskokous valitsee 1.11.2016 yhdistyksen uudeksi tilintarkastajaksi KHT A:n, kun entinen tilintarkastaja HT B jää eläkkeelle. Uuden tilintarkastajan toimikausi käsittää siten tilikauden 1.1.–31.12.2017. Yhdistyksen hallitus hyväksyy ja allekirjoittaa 31.12.2017 päättyneen tilikauden tilinpäätöksen 21.2.2018. Yhdistyksen hallitus on kokoontunut tilikaudella neljästi sekä kerran tammikuussa 2018 ja kerran helmikuussa 2018. KHT A suorittaa tilintarkastuksen helmikuun viimeisellä viikolla ja päivää tilintarkastuskertomuksensa 28.2.2018. Tilinpäätös katsotaan valmistuneen 21.2.2018, ja tilintarkastuksen piiriin kuuluvat ne seikat, jotka ovat tapahtuneet 28.2.2018 mennessä.

Kun tilikauden 1.1.–31.12.2016 tilinpäätöksen on tarkastanut auktorisoitu tilintarkastaja, katsoo KHT A tarvitsevansa tilikauden 1.1.–31.12.2017 tilinavauksen ja tilinpäätöksen vertailutietojen tarkastukseen pelkästään edellisen tilikauden tilinpäätöksen ja tase-erittelyn sekä tilinpäätöstä koskevan HT B:n tilintarkastuskertomuksen ja hänen antamansa mahdolliset tilintarkastuspöytäkirjat ja -muistiot. Hallinnon tarkastukseen KHT A tarvitsee muun ohessa hallituksen kokouspöytäkirjat tilikaudelta sekä pöytäkirjat vuoden 2018 alussa pidetystä kahdesta kokouksesta. Yhdistyksen kokousten pöytäkirjat KHT A tarvitsee vuodelta 2017, mutta myös 2016 syyskokouksen pöytäkirja on välttämätön, jotta hallintoelimien valinnat ja talousarvion toteutuminen olisi mahdollista tarkastaa.

Tilintarkastuksen kohde

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tai säätiön tilikauden

- kirjanpito
- tilinpäätös
- hallinto.

Tilintarkastuksen suorittamisen kannalta ei ole merkitystä tilintarkastuslaissa säädetyllä kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon jaottelulla, sillä käytännössä nämä muodostavat kokonaisuuden.

Tilintarkastuslain säännöstä tilintarkastuksen kohteesta muutettiin 19.8.2016 voimaan tulleen lakiuudistuksen yhteydessä poistamalla toimintakertomus tilintarkastuksen kohteiden määritelmästä. Lakiuudistuksen jälkeen toimintakertomus ei ole enää täyden tilintarkastuksen kohteena, mutta kuuluu osaksi tarkastustyötä. Jos toimintakertomus on laadittu, otetaan tilintarkastuskertomuksessa jatkossakin kantaa toimintakertomukseen, mutta kannanotot ovat muita raportointivelvoitteita käsittelevässä osassa, eivät tilinpäätöksen tilintarkastusta koskevassa lausunnossa.

Lain sanamuotoa tilintarkastuksen kohteesta saatetaan lähitulevaisuudessa muuttaa poistamalla tilintarkastuksen kohteesta myös jossain määrin epäselväksi katsottu ilmaus ”hallinto”. Laissa ilmaistu tilintarkastuksen kohde vastaisi silloin paremmin kansainvälistä sääntelyä ja käytäntöä. Tilintarkastustyöhön tekstimuutos ei todennäköisesti vaikuttaisi merkittävästi, sillä ISA-tilintarkastusstandardit kattavat nykyisin jo pitkälti ne asiat, joiden yleisesti katsotaan kuuluvan osaksi hallinnon tarkastusta.

Kirjanpidon tarkastus

Kun tilinpäätös perustuu kirjanpitoon, on kirjanpidon tarkastuksen tärkeänä tavoitteena todeta, että kirjanpito tuottaa oikeaa tietoa tilinpäätöksen laadintaa varten. Toisaalta on tarkastettava, että kirjanpitoa on pidetty kirjanpitolain mukaisesti. Kirjanpidolla tarkoitetaan pääkirjanpidon lisäksi kaikkia kirjanpidon osajärjestelmiä, joita ovat esimerkiksi kassa-, varasto-, valmistus- ja palkkakirjanpito, laskutusjärjestelmä,

myynti- ja ostoreskontra sekä käyttöomaisuuskirjanpito. Kirjanpitoon kuuluvina voidaan pitää myös kirjanpitotositteita, niiden liitteitä sekä liiketapahtumia koskevia sopimuksia ja kirjeenvaihtoa.

Kirjanpitolaki määrää kirjanpitoon merkittäväksi liiketapahtumina menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. Liiketapahtumat on merkittävä kirjanpitoon siten, että kirjausten yhteys tositteesta kirjanpitoon ja kirjanpidosta tuloslaskelmaan ja taseeseen (audit trail) on vaikeuksitta todettavissa.

Hyvän tilintarkastustavan mukaisen liiketapahtumien tarkastuksen tavoitteena on saada riittävä varmuus siitä, että

- tilinavaus on suoritettu oikein
- kirjanpitoon kirjatut liiketapahtumat ovat toteutuneet ja ne ovat tarkastuskohteen liiketapahtumia
- kaikki liiketapahtumat, jotka olisi pitänyt kirjata kirjanpitoon, on kirjattu
- liiketapahtumiin liittyvät luvut ja muut tiedot on kirjattu kirjanpitoon asianmukaisesti
- liiketapahtumat on kirjattu oikealle tilikaudelle
- liiketapahtumat on kirjattu oikeille kirjanpidon tileille.

Kirjanpitolain säännökset siitä, miten kirjanpito tulisi käytännössä järjestää, ovat varsin väljiä. Laki ei esimerkiksi ota kantaa siihen, pitäisikö kirjanpito tehdä manuaalisesti vai tietotekniikkaa apuna käyttäen. Molemmat tavat olisivat periaatteessa mahdollisia samoin kuin kirjanpitoaineiston laatiminen ja säilyttäminen sähköisessä tai paperimuodossa. Tilintarkastaja perustaa päätöksen kirjanpidon tarkastuksen laajuudesta tarkastuskohteesta mahdollisesti aiemmin saatuihin kokemuksiin, tarkastuskohteen erityispiirteisiin sekä ammatilliseen harkintaan.

Käytännössä kirjanpidon tarkastus toteutetaan usein toiminnoittain. Tarkastettavia toimintoja voivat olla esimerkiksi

- myynti
- raaka-aine- tai tavaraostot ja varastojen hallinta
- palkkahallinto
- markkinoinnin ja hallinnon menot
- verotus
- investoinnit ja käyttöomaisuuden hallinta
- maksuliikenne ja rahavarojen hallinta.

Sisäisen valvonnan tarkastus

Yksi pelkistetty tapa luokitella toimintojen tilintarkastusmenetelmiä on jakaa ne kahteen pääluokkaan sen mukaan, kohdistuuko tarkastus toimintojen tapahtumiin vai toimintojen taustalla oleviin järjestelmiin.

Tapahtumien tarkastamisella eli aineistotarkastuksella tarkoitetaan asiakirjojen, esimerkiksi kirjanpidon tositteiden, tarkastamista. Järjestelmien tarkastus taas kohdistuu sisäisen valvonnan tarkastamiseen, johon kuuluvat

- tietojärjestelmät
- riskienarviointiprosessit
- kontrollitoiminnot.

Mitä enemmän tilintarkastaja havaitsee indikaatioita sisäisen valvonnan riskeistä, sitä enemmän hän painottaa tapahtumien tarkastamista.

Toimintojen tarkastuksen tärkeimpänä tavoitteena on tietojärjestelmien toimivuuden varmistaminen. Tilintarkastuksessa painotetaan suoraan kirjanpitoa palvelevia laskentatoimen järjestelmiä, mutta käytännössä mitkä tahansa organisaation tietojärjestelmät voivat kuulua tarkastuksen kohteisiin. Vaikkapa tarjouslaskentaa, tuotteiden suunnittelua, tuotannon prosesseja, varauksia, tilauksia tai työvuoroja ohjaavat järjestelmät voivat lukeutua kirjanpidon tarkastuksen kohteisiin. Kirjanpidon liiketapahtumien taustalla olevat reaalimaailman tapahtumat ovat usein todettavissa ja kirjanpitoon verrattavissa juuri näiden toiminnanohjausjärjestelmien avulla.

Sisäisen valvonnan riskienarviointiprosessilla tarkoitetaan menetelmiä ja käytäntöjä, joiden avulla organisaation toimiva johto havaitsee taloudelliseen raportointiin vaikuttavat liiketoimintariskit ja reagoi niihin. Riskejä syntyy esimerkiksi silloin, kun liiketoiminta kasvaa nopeasti, lainsäädäntö muuttuu, henkilökuntaa vaihtuu, tietojärjestelmiä uusitaan, ulkomaantoiminnot laajenevat tai yrityksessä toteutetaan rakennemuutoksia. Riskienarviointiprosessiin kuuluu riskien tunnistaminen, niiden merkittävyyden ja toteutumisen todennäköisyyden analysoiminen sekä toimenpiteistä päättäminen. Johto voi päättää reagoida tunnistettuihin riskeihin, tai niiden olemassaolo voidaan hyväksyä kustannusten tai muiden syiden takia. Dokumentoidut, muodolliset riskienarviointiprosessit kuuluvat etenkin isojen organisaatioiden sisäiseen valvontaan.

Sisäinen kontrollijärjestelmä muodostuu johdon määrittelemistä toimintaperiaatteista ja menettelytavoista, joiden tarkoituksena on virheiden ja väärinkäytösten havaitseminen tai estäminen. Toimintaohjeet varastoinventaarien suorittamisjaksoista ja -tavoista sekä niihin liittyvistä eroanalyyseistä ja raportoinnista on esimerkki fyysisestä kontrollitoiminnosta. Tietotekniikan ja sovellusten kontrollitoimintoja on käytännössä kaikissa organisaatioissa. Ne voivat liittyä esimerkiksi tietoturvaan, sovellusten ylläpitoon tai tietoaineiston aritmeettisen oikeellisuuden tai syöttötietojen tarkistussysteemeihin. Organisaatiossa noudatettava toimintaperiaate vaarallisten työyhdistelmien välttämisestä on tyypillinen osa sisäistä kontrollijärjestelmää.

Muun muassa seuraavien työtehtävien yhdistäminen samalle henkilölle voi olla sisäisen kontrollijärjestelmän kannalta vaarallista:

- rahaliikenteen hoito – pääkirjanpito
- rahaliikenteen hoito – myynti- tai ostoreskontran hoitaminen
- rahaliikenteen hoito – laskutus
- rahaliikenteen hoito – perintä
- rahaliikenteen hoito – tositteiden hyväksyminen
- rahaliikenteen hoito – palkanlaskenta
- myyntireskontran hoito – laskutus
- myyntireskontran hoito – perintä
- myyntireskontran hoito – hyvityslaskujen hyväksyminen
- laskutus – lähettämistoimintojen hoito
- ostotilausten hoito – tavaroiden vastaanotto
- ostotilausten hoito – varastokirjanpito
- varaston hoito – varastokirjanpito ja inventointi
- palkanlaskenta – palkkojen maksaminen.

Jakamalla vastuut liiketapahtumien hyväksymisestä ja niiden kirjaamisesta sekä rahavarojen hoidosta eri henkilöille vähennetään sen mahdollisuutta, että henkilö pystyisi sekä saamaan aikaan että peittämään virheitä tai väärinkäytöksiä. Pienissä organisaatioissa tehtävien hajauttaminen on usein vaikeaa tai mahdotonta, ja silloin joudutaan lisäämään valvontakontrolleja. Jos esimerkiksi pienyrityksen ostoreskontran hoidon ja maksuliikenteen tehtäviä ei ole pystytty eriyttämään asianmukaisesti, sisäistä kontrollia voidaan parantaa siten, että omistajajohtaja hyväksyy kaikki olennaiset maksut henkilökohtaisesti.

ESIMERKKI

Osuuskuntaan työsuhteessa ollut kirjanpitäjä oli kavaltanut osuuskunnan varoja siirtämällä varoja omalle tililleen ja osin muistiotosittein ja osin ilman tositteita oikaissut kirjanpidon vastaamaan pankkitilin saldoa. Kirjanpitäjä oli tehnyt osuuskunnan kirjanpidon, minkä lisäksi hänellä oli ollut tilinkäyttöoikeus, eli kyseessä oli niin sanottu vaarallinen työyhdistelmä. Osuuskunnan tilintarkastajina toimineet tilintarkastajat eivät olleet havainneet kavalluksia. Käräjäoikeuden mukaan tilintarkastajat eivät olleet toimineet hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. Tuomiosta valitettiin hovioikeuteen.

Hovioikeus totesi tuomiossaan, että tilintarkastajat eivät olleet tehneet riskianalyysia, jossa olisi huomioitu vaaralliseen työyhdistelmään liittyvä riski. Toimitusjohtajan oman valvontavelvollisuuden laiminlyönti ei poistanut tilintarkastajien tuottamusta, sillä tilintarkastajien olisi tullut valvoa myös toimitusjohtajan toimintaa. Hovioikeus kumosi käräjäoikeuden tuomion ja velvoitti tilintarkastajat yhteisvastuullisesti suorittamaan osuuskunnalle vahingonkorvausta.

(Turun hovioikeus 25.2.2015, tuomio nro 173, lainvoimainen – valituslupaa ei myönnetty)

Tilinpäätöksen tarkastus

Kuten edellä on todettu, tilintarkastuksen päätavoitteena on vastuuvelvollisten toiminnan laillisuusvalvonnan lisäksi antaa lausunto siitä, onko tilinpäätös olennaisilta osin laadittu voimassa olevien säännösten mukaisesti ja antaako se oikean ja riittävän kuvan tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Jotta tavoite saavutettaisiin, tulee tilinpäätöstarkastuksessa saada riittävä varmuus siitä, että

- taseen ja tuloslaskelman tiedot perustuvat kirjanpitoon
- taseen varat ja velat ovat olemassa, ne ovat tarkastuskohteen varoja ja velkoja ja ne on arvostettu oikein
- tuloslaskelma antaa oikean kuvan tilikauden tuloksen muodostumisesta
- tilinpäätöksessä on esitetty kaikki lain ja hyvän kirjanpitotavan edellyttämät tiedot täydellisinä.

Tilinpäätöksen laatimisesta on määräyksiä ennen kaikkea kirjanpitolaissa, kirjanpitoasetuksessa sekä valtioneuvoston asetuksessa pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (pien- ja mikroyritysasetus), mutta myös yhteisölainsäädäntöön sisältyy tilinpäätökseen liittyviä säännöksiä. Julkisesti noteerattuja yhtiöitä velvoittavat lisäksi pakottavina normeina IAS/IFRS-standardit. Tilinpäätöstä laadittaessa muita huomioon otettavia säännöksiä ovat työ- ja elinkeinoministeriön sekä muiden ministeriöiden päätökset ja asetukset sekä kirjanpitolautakunnan antamat yleisohjeet ja lausunnot.

Kirjanpitolain mukaan tilinpäätöksen tulee sisältää

- tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaava tase
- tuloksen muodostumista kuvaava tuloslaskelma
- varojen hankintaa ja niiden käyttöä selvittävä rahoituslaskelma, jos kirjanpitovelvollinen on suuryritys tai yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö
- taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteenä olevat tiedot (liitetiedot).

Tilinpäätöstä varmentamaan on lisäksi laadittava tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt. Tilinpäätöserittelyt ovat kirjanpitovelvollisen sisäisiä asiakirjoja, eivät osa rekisteröitäväksi ilmoitettavaa tilinpäätöstä.

Kirjanpitolaissa tarkoitetuilla suuryrityksillä ja yleisen edun kannalta merkittävillä yhteisöillä on velvollisuus sisällyttää rahoituslaskelma tilinpäätökseen. Kirjanpitolaki määrittelee suuryrityksiksi ne kirjanpitovelvolliset, joilla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy tilinpäätöspäivänä vähintään kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta:

1. taseen loppusumma 20 000 000 euroa
2. liikevaihto 40 000 000 euroa
3. tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä.

Yleisen edun kannalta merkittäviksi yhteisöiksi taas tulkitaan seuraavat:

- suomalainen yhteisö, jonka liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain 2 luvun 5 §:ssä tarkoitetulla säännellyllä markkinalla
- luottolaitostoiminnasta annetun lain 1 luvun 7 §:ssä tarkoitettu luottolaitos
- vakuutusyhtiölain 1 luvun 1 §:ssä tarkoitettu vakuutusyhtiö.

Kirjanpitolaissa tarkoitetuille pienyrityksille ja mikroyrityksille on säädetty huomattavia helpotuksia tilinpäätöstietojen antamiseen. Helpotukset koskevat tase- ja tuloslaskelmakaavoja sekä annettavien liitetietojen laajuutta. Kirjanpitolaki määrittelee pienyrityksiksi ne kirjanpitovelvolliset, joilla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy tilinpäätöspäivänä enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta:

1. taseen loppusumma 6 000 000 euroa
2. liikevaihto 12 000 000 euroa
3. tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

Mikroyrityksellä tarkoitetaan kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy tilinpäätöspäivänä enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta:

1. taseen loppusumma 350 000 euroa
2. liikevaihto 700 000 euroa
3. tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä.

Pienyritykset ja mikroyritykset voivat halutessaan soveltaa tilinpäätöksen laatimisessa kirjanpitoasetuksen sijasta pien- ja mikroyritysasetusta. Tällöin voidaan esimerkiksi tilinpäätöksen liitetiedot antaa merkittävästi suppeampina kuin sovellettaessa kirjanpitoasetusta. Myös tuloslaskelma ja tase voidaan esittää lyhennettynä. Kirjanpitolain määräys konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta ei myöskään koske pieniä kirjanpitovelvollisia, jos enintään yksi pienyritykselle säädetyistä raja-arvoista ylittyy konserniyritysten osalta yhteenlaskettuna eikä yksikään konserniyrityksistä ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

Tilinpäätöksen tarkastuksen tulee olla niin kattavaa, että tilintarkastaja voi saada riittävän varmuuden siitä, että tilinpäätös ei sisällä olennaisia virheitä tai puutteita. On tarkastettava ainakin seuraavat asiat:

- tilinpäätöksen tekninen oikeellisuus
- määräaikojen noudattaminen
- tilinpäätöksen ulkoiset muotokysymykset
- toiminnan jatkuvuuden edellytykset
- tase-erien olemassaolo, arvostus ja ryhmittely
- tuloslaskelmaerien oikeellisuus ja ryhmittely
- katko
- rahoituslaskelma
- liitetiedot.

Tilinpäätöksen tekninen tarkastus

Tilinpäätöksen teknisten täsmäytysten tarkoituksena on varmistua tilinpäätöksen numeerisesta oikeellisuudesta ja siitä, että tilinpäätös on johdettu oikein kirjanpidosta. Tarkastustoimin kontrolloidaan kahdenkertaisen kirjanpidon lainalaisuuksien voimassaolo ja selvitetään, täsmäävätkö tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma, liitetiedot ja tilinpäätöserittelyt keskenään ja kirjanpidon kanssa. Tehdään esimerkiksi seuraavat vertailut ja tarkistukset:

- Pääkirjan loppusaldot täsmäytetään tilikohtaiseen taseeseen ja tuloslaskelmaan.
- Tilikohtainen tase ja tuloslaskelma täsmäytetään varsinaiseen taseeseen ja tuloslaskelmaan.
- Tase täsmäytetään tase-erittelyyn.
- Tase-erittely täsmäytetään tase-erittelyn liitelaskelmiin.
- Rahoituslaskelma täsmäytetään taseeseen ja tuloslaskelmaan.
- Liitetietojen numeroaineisto täsmäytetään taseeseen ja tuloslaskelmaan.
- Vertailukauden tase ja tuloslaskelma sekä liitetiedoissa annetut vertailukauden luvut täsmäytetään edelliseen tilinpäätökseen.
- Taseen voitto täsmäytetään tuloslaskelman voittoon sekä tilikaudelta että vertailukaudelta.
- Tarkistetaan, että tase menee tasan sekä tilikaudella että vertailukaudella.
- Tilikauden alun pysyvien vastaavien ja nettoinvestointien summa täsmäytetään tilikauden lopun pysyvien vastaavien ja poistojen summaan.
- Taseen ja vertailukauden taseen vaihto-omaisuuden ero täsmäytetään tuloslaskelman varastojen muutokseen.

Lisäksi voi olla tarpeen tarkistaa tilinpäätöksessä olevia laskutoimituksia taulukkolaskentaohjelman avulla, jos näissä tarkastustoimissa on ilmennyt virheitä tai tilintarkastuksessa on saatu muita viitteitä tarkistusten tarpeellisuudesta.

ESIMERKKI

Alla on esitetty osa A-Market Oy:n tuloslaskelmasta ja taseesta.

A-MARKET OY

TULOSLASKELMA	1.1.–31.12.20X1		1.1.–31.12.20X0	
LIIKEVAIHTO		600 000		500 000
MATERIAALIT JA PALVELUT				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Ostot tilikauden aikana	430 000		400 000	
Varastojen muutos	20 000	–450 000	–25 000	–375 000
.				
.				
.				

TASE	31.12.20X1	31.12.20X0
V A S T A A V A A		
.		
.		
.		
VAIHTUVAT VASTAAVAT		
Vaihto-omaisuus		
Tavarat	45 000	30 000
.		
.		
.		

A-Market Oy:n tilinpäätökseen sisältyy varmuudella jokin virhe. Taseen mukaan varaston arvo on kasvanut 15 000 euroa tilikaudella 1.1.–31.12.20X1, kun taas tuloslaskelman mukaan varasto on pienentynyt tilikaudella 20 000 euroa. Virhe voi johtua lukuisista eri syistä. Asia selviää, kun kirjanpito tarkastetaan.

Määräaikojen noudattamisen tarkastus

Tilinpäätökseen ja hallintoon liittyvien määräaikojen noudattamista on yksinkertaista valvoa, mutta tilintarkastajan voi olla joskus vaikea päättää, miten raportoida määräajan ylittämisestä.

Kirjanpitolain mukaan tilinpäätös on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Yhtiöjärjestyksessä tai vastaavassa voi olla määräyksiä tätäkin lyhyemmästä määräajasta. Määräajan laiminlyönnistä voi seurata vastuuvelvollisille vahingonkorvausvelvollisuus esimerkiksi tilanteessa, jossa taloudellisissa vaikeuksissa olevan yrityksen tilinpäätöksen valmistumisaikaa viivytetään. Ellei tilinpäätöksen valmistumisajankohtaa koskevaa määräystä ole noudatettu, on asiasta yleensä syytä huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa. Huomautus vähäisestä laiminlyönnistä voitaneen antaa tilintarkastuspöytäkirjassa tai -muistiossa. Asiaan vaikuttavat vallitsevat olosuhteet sekä tilintarkastajan harkinta.

Tilintarkastuslaki määrää, että tilintarkastuskertomus on luovutettava tarkastuskohteen hallitukselle viimeistään kaksi viikkoa ennen yhtiökokousta, jossa tilinpäätös esitetään vahvistettavaksi. Lain säännös on jäänyt vaille suurta merkitystä ainakin harvainyhtiöissä, joissa muodollisia kutsuaikoja ja -tapoja ei aina muutenkaan noudateta täsmällisesti. Harvojen omistajien kesken yhtiökokous saatetaan esimerkiksi kutsua koolle suullisesti heti, kun tilintarkastaja on luovuttanut tilintarkastuskertomuksensa yhtiölle. Ei ole harvinaista, että säännöksen kirjaimellinen noudattaminen lyödään laimin myös laajemmin omistetuissa yhteisöissä. Asialla ei liene suurta merkitystä, sillä säännös on tahdonvaltainen ja tarkoitettu suojaamaan tarkastuskohteen osakkaita, jotka voivat yksimielisinä sopia laissa säädettyä lyhyemmästä määräajasta.

Osakeyhtiölaissa määrätään, että varsinainen yhtiökokous on pidettävä kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Kokouskutsu on toimitettava osakkeenomistajille aikaisintaan kahta kuukautta ja viimeistään viikkoa ennen yhtiökokousta. Osuuskuntalaissa on vastaavanlaiset osuuskunnan varsinaista kokousta koskevat säännökset. Yhtiöjärjestyksessä tai osuuskunnan säännöissä voidaan määräajat kokouksen pitämiselle ja koollekutsumiselle määrätä mainituissa rajoissa muunkin pituisiksi.

Myös verolainsäädäntöön sisältyy paljon säännöksiä määräajoista. Yhteisön on esimerkiksi annettava veroilmoituksensa neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymiskuukauden lopusta lukien.

ESIMERKKI

Asunto-osakeyhtiö Kotikonnun yhtiöjärjestyksessä määrätään, että yhtiön tilikausi on kalenterivuosi ja että tilinpäätöksen tulee olla valmis tilikautta seuraavan vuoden helmikuun 15. päivään mennessä. Tilintarkastaja toteaa tilinpäätöksen valmistuneen helmikuun 17. päivänä.

Kun laiminlyönti on vähäinen, päättää tilintarkastaja raportoida asiasta pelkästään hallitukselle osoitetussa tilintarkastusmuistiossa. Jos laiminlyönnit ovat toistuvia ja/tai olennaisia, on tilintarkastajan huomautettava asiasta tilintarkastuskertomuksessa.

Asunto-osakeyhtiö Kotikonnun yhtiöjärjestyksen poikkeuksellisen tiukan määräyksen tarpeellisuutta voi olla vaikea perustella. Jos yhtiön hallitus katsoo määräajan olevan kohtuuttoman vaikea noudattaa, se voi esittää yhtiökokoukselle yhtiöjärjestyksen määräajan muuttamista tai sen poistamista yhtiöjärjestyksestä. Jos määräys poistetaan, tulee tilinpäätöksen olla valmis 30.4. mennessä.

Tilinpäätöksen ulkoisten muotokysymysten tarkastus

Tilinpäätöksen ulkoisten muotokysymysten tarkastuksessa verrataan tuloslaskelman ja taseen rakennetta ja nimikkeitä kirjanpitoasetuksessa tai pien- ja mikroyritysasetuksessa säädettyihin kaavoihin. Asetuksissa on annettu yksityiskohtaiset tuloslaskelmakaavat liiketoimintaa harjoittaville kirjanpitovelvollisille, aatteellisille yhteisöille ja säätiöille sekä kiinteistön hallintaan perustuvalle toiminnalle.

Tasekaava on yhteinen kaikille kirjanpitovelvollisille. Kirjanpitoasetuksessa ja pien- ja mikroyritysasetuksessa on lisäksi määräykset tuloslaskelman ja taseen esittämistavan jatkuvuudesta, kaavoja yksityiskohtaisemmasta esittämisestä sekä tuloslaskelma- ja tase-erien yhdistelemisestä, uudelleennimeämisestä, poisjättämisestä ja lyhentämisestä. Kirjanpitolautakunta on antanut tuloslaskelman ja taseen esittämisestä yleisohjeen (21.11.2006), jossa selvitetään hyvän kirjanpitotavan mukainen tuloslaskelma- ja tasekaavojen vähimmäissisältö esitystapaohjeineen sekä annetaan ohjeet osakeyhtiön oman pääoman esittämiseen taseessa.

Lisäksi on tarkastettava kirjanpitolaissa säädettyjen tilinpäätöksen sisältöä ja muotoseikkoja koskevien säännösten noudattaminen. Tilinpäätös on päivättävä, ja kirjanpitovelvollisen on allekirjoitettava se. Käytännössä allekirjoittajilla tarkoitetaan hallituksen jäseniä, vastuunalaisia yhtiömiehiä sekä toimitusjohtajaa tai vastaavassa asemassa olevia henkilöitä. Kaikkien hallituksen jäsenten ei tarvitse välttämättä allekirjoittaa tilinpäätöstä, vaan riittää että allekirjoittajina on toimija päätösvaltainen osa hallituksesta. Tilinpäätöksen allekirjoittavat allekirjoitushetken hallintoelimet silloinkin, kun niissä on tapahtunut muutoksia tilikauden päättymisen jälkeen.

Tilinpäätöksen ulkoisista muotoseikoista annetut säännökset ovat yksityiskohtaisia ja yksiselitteisiä, ja niitä on vaivatonta noudattaa, joten tilintarkastaja voi edellyttää tilinpäätöksen ulkoiselta muodolta melko suurtakin täsmällisyyttä. Siisti ja säännöstenmukainen tilinpäätös antaa mielikuvan ammattimaisesti hoidetusta taloushallinnosta ja luotettavasta liiketoiminnasta, joten suuren täsmällisyyden vaatimusta on yleensä helppo perustella tarkastuskohteelle.

ESIMERKKI

Kauppa Oy harjoittaa elintarvikkeiden vähittäiskauppaa. Alla on esitetty yhtiön tuloslaskelma liikevoittoon asti. Tuloslaskelmassa on muodollisia virheitä.

KAUPPA OY

TULOSLASKELMA		1.1.–31.12.20X1		1.1.–31.12.20X0
LIIKEVAIHTO		320 000		300 000
MUUTTUVAT KULUT				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Ostot tilikauden aikana	120 000		110 000	
Varastojen muutos	–10 000	–110 000	5 000	–115 000
MYYNTIKATE		210 000		185 000
HENKILÖSTÖKULUT				
Palkat ja palkkiot	40 000		36 000	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	8 000		7 200	
Muut henkilösivukulut	2 000	–50 000	1 800	–45 000
LIIKETOIMINNAN MUUT KULUT		–22 000		–20 000
KÄYTTÖKATE		138 000		120 000
POISTOT JA ARVONALENTUMISET		–34 000		–30 000
LIIKEVOITTO		104 000		90 000

Tilinpäätöstä on korjattava neljästä kohdasta.

Termiä ”muuttuvat kulut” ei kirjanpitoasetuksen eikä pien- ja mikroyritysasetuksen mukaan tuloslaskelmassa käytetä, vaikka se Kauppa Oy:n tapauksessa kuvaisi hyvin kyseistä tuloslaskelmaryhmää. Oikea termi on ”materiaalit ja palvelut”. Tuloslaskelmaan on merkitty myyntikate ja käyttökate. Molemmat kateluvut ovat tärkeitä tilinpäätösanalyysin ja operatiivisen laskentatoimen tunnuslukuja, mutta viralliseen tuloslaskelmaan niitä ei lähtökohtaisesti merkitä. Jotta käyttökate on pystytty laskemaan, on tuloslaskelmaerät ”liiketoiminnan muut kulut” ja ”poistot ja arvonalentumiset” esitetty eri järjestyksessä kuin asetukset määräävät. Järjestys on vaihdettava.

Toiminnan jatkuvuuden edellytysten tarkastus

Tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä tilintarkastajan tulee selvittää, soveltuuko kirjanpitolain yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin lukeutuva oletus toiminnan jatkuvuudesta (going concern -periaate) tilinpäätöksen laatimisen perustaksi. Toiminnan jatkuvuuden olettamus tarkoittaa, että talousyksikön toiminnan oletetaan jatkuvan koko ajateltavissa olevan tulevaisuuden ajan. Toisin sanoen tarkastuskohteen liiketoimintaa ei uhkaa konkurssi, eikä sitä olla lopettamassa. Asialla on merkitystä esimerkiksi arvioitaessa menojen aktivointiedellytyksiä. Käyttöomaisuuden arvostus toimintaansa jatkamaan kykenevän yrityksen taseessa perustuu siihen, että käyttöomaisuuden hankintameno katetaan tuloilla, jotka saadaan käyttämällä käyttöomaisuutta liiketoiminnassa. Selvitystilassa olevan yrityksen taseessa käyttöomaisuuden arvostus taas perustuu tuloihin, jotka saadaan käyttöomaisuuden myymisestä.

Tilintarkastajan on harkittava, liittyykö tarkastuskohteen toiminnan jatkuvuuteen epävarmuustekijöitä, jotka tulisi esittää tilinpäätöksessä. Indikaatioita toiminnan jatkuvuuden vaarantumisesta ovat esimerkiksi negatiivinen oma pääoma, heikot kannattavuuden ja rahoituksen tunnusluvut, kyvyttömyys noudattaa lainasopimusten ehtoja, avainhenkilöiden irtisanoutumiset, tärkeän edustuksen, lisenssin tai toimittajan menettäminen sekä oikeus- tai viranomaistoimet, jotka saattavat johtaa suorituskyvyn ylittäviin maksuvaateisiin.

ESIMERKKI

Seuraavassa on Tilintarkastajan raportointi 2015 (ST-Akatemia) -julkaisussa annettu esimerkki tilintarkastuskertomukseen liitettävistä ehdollisen lausunnon perusteluista tilanteessa, jossa toiminnan jatkuvuuteen liittyy olennaista epävarmuutta, mutta asiasta ei ole tilinpäätöksessä esitetty riittävästi tietoja:

Yhtiön rahoitusjärjestelyjen voimassaolo lakkaa, ja koko velan määrä erääntyy maksettavaksi 19.3.20X1. Yhtiö ei ole pystynyt neuvottelemaan järjestelyjä uudelleen eikä hankkimaan korvaavaa rahoitusta. Tilanne viittaa sellaiseen olennaiseen epävarmuuteen, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa, ja näin ollen yhtiö ei mahdollisesti pysty realisoimaan varojaan ja suorittamaan velkojaan tavanomaisessa liiketoiminnassa. Tämä seikka ei käy täysin esille tilinpäätöksestä (ja siihen sisältyvistä liitetiedoista).

Tase-erien tarkastus

Tase-erien tarkastuksesta voidaan erottaa kolme tärkeää tarkastuksen kohdetta. Ensinnäkin tilintarkastajan tulee varmentaa, että taseen varat ja velat ovat olemassa ja kuuluvat tarkastuskohteelle. Toiseksi pitää varmistua siitä, että varat ja velat on arvostettu taseessa oikein. Kolmanneksi on tarkastettava, että tase-erät on esitetty asianmukaisissa taseen ryhmissä.

Tase-erien olemassaolon tarkastus

Taseeseen merkittyjen varojen ja velkojen olemassaolo ja se, että varat ovat tarkastuskohteen hallussa ja velat tarkastuskohteen velkoja, todetaan vertaamalla tase-eriä ulkopuolisten antamiin dokumentteihin, inventoimalla fyysisesti tai jollain muulla varmistamismenetelmällä. Tehdään esimerkiksi seuraavat täsmäytykset:

- Pysyvien vastaavien sijoituksiin, vaihto-omaisuuteen tai rahoitusarvopapereihin kirjatut pörssiosakkeet täsmäytetään arvo-osuustilin arvopaperiotteeseen.
- Muut kuin arvo-osuusjärjestelmässä olevat osakkeet täsmäytetään fyysisiin osakekirjoihin tai muuhun todisteeseen, esimerkiksi omistetun yhtiön osakeluetteloon.
- Vaihto-omaisuus täsmäytetään inventaariluetteloon.
- Myyntisaamiset täsmäytetään myyntireskontraan ja asiakkailta saadut saldovahvistukset asiakassaldoihin.
- Lainasaamiset täsmäytetään velkakirjoihin.
- Rahasto-osuudet täsmäytetään rahastotodistukseen, -tiliotteeseen tai muuhun vastaavaan.
- Pankkitilit täsmäytetään pankin antamiin saldovahvistuksiin ja tiliotteisiin.
- Kassatilit täsmäytetään kassakirjoihin.
- Osakepääoma täsmäytetään kaupparekisteriotteeseen. (Osakepääoman ja sijoitetun vapaan oman pääoman rahaston täsmäytys voidaan myös tehdä yhtenä kokonaisuutena hallinnon tarkastuksen yhteydessä.)
- Pääomalainat täsmäytetään velkakirjoihin.
- Rahoituslaitoslainat täsmäytetään vastuuerittelyyn, saldovahvistukseen tai muuhun vastaavaan.

– Osamaksuvelat täsmäytetään rahoitusyhtiön saldotodistukseen, -vahvistukseen tai muuhun vastaavaan.
– Ostovelat täsmäytetään ostoreskontraan ja toimittajilta saadut saldovahvistukset toimittajasaldoihin.
– Ennakonpidätys-, sotu- ja alv-velat täsmäytetään kuukausivalvontailmoituksiin ja/tai verovelkatodistukseen.
– Muissa veloissa olevat henkilö- ja muut velat täsmäytetään velkakirjoihin tai saatuihin vahvistuksiin.

Edellä olevaan luetteloon on valittu esimerkeiksi tase-eriä, joiden todentaminen on melko selväpiirteistä. Koko tase tulee kuitenkin tarkastaa, ja kunkin tase-erän kohdalla on löydettävä keino, jolla varmistua, että tase-erä on olemassa ja kuuluu tilinpäätöshetkellä tarkastuskohteelle. Seuraavassa tarkastellaan pysyvien vastaavien, varastojen ja käteisvarojen todentamiseen liittyviä kysymyksiä.

Pysyvien vastaavien omaisuuseriä ei ole aina mahdollista todentaa asiakirjoista tai inventoida fyysisesti. Etenkin aineettomien hyödykkeiden tarkastaminen saattaa olla vaikeaa. Kirjanpitolain uudistusten yhteydessä aineettomien hyödykkeiden aktivointiin liittyviä säännöksiä on tiukennettu, mutta aineettomina hyödykkeinä voidaan taseeseen edelleen merkitä kehittämismenoja, aineettomia oikeuksia, liikearvoja ja muita aineettomia hyödykkeitä. Joihinkin aineettomiin oikeuksiin, kuten patentteihin, tekijänoikeuksiin ja liikennelupiin, liittyy omistusoikeutta todistavia asiakirjoja, mutta kehittämismenoihin ja muihin aineettomiin hyödykkeisiin luettavat erät ovat usein vailla markkina-arvoa olevia aktivoituja hankintamenoja. Näiden erien tarkastaminen voi perustua esimerkiksi tilintarkastajan aktivointivuonna tekemiin työpapereihin tai mahdolliseen käyttöomaisuuskirjanpitoon tai muuhun tietojärjestelmään.

Pysyvien vastaavien aineellisista hyödykkeistä voi olla saatavissa ulkopuolisten antamia, omistusta varmentavia dokumentteja. Esimerkiksi maa-alueiden ja rakennusten omistus on todettavissa kiinteistörekisteriotteesta. Myös kiinteistöverolaskelmasta voi todentaa kiinteistön omistajatietoja, mutta melko harvoin tilintarkastuksessa on käytettävissä kiinteistöverolaskelmaa tilinpäätöshetkeltä tai sen jälkeiseltäkään hetkeltä. Autoista, veneistä ja muista kulkuvälineistä on olemassa viranomaisten pitämiä rekistereitä, joista on mahdollista saada otteita. Kulkuvälineitä koskevilla vakuutuskirjoilla ja rahoi-

tukseen liittyvillä dokumenteilla voi myös olla todistusarvoa. Muun irtaimen käyttöomaisuuden todentamisen ainoaksi vaihtoehdoksi jää usein fyysinen inventointi.

Sen lisäksi, että saattaa olla vaikeaa todentaa käyttöomaisuushyödykkeiden hallussa olo, on toisinaan työlästä selvittää, mitä käyttöomaisuutta tarkastuskohteen taseeseen ylipäätään sisältyy. Kirjanpitolainsäädäntö ei nimittäin velvoita luetteloimaan tilinpäätöshetken pysyvien vastaavien omaisuuseriä tase-erittelyihin. Riittää, kun tase-erittelyihin eritellään pysyvien vastaavien lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana. Tämä tarkoittaa, että varsinkaan pienillä kirjanpitovelvollisilla ei yleensä ole luetteloita pysyvien vastaavien omaisuuseristä, joten taseeseen kirjatun käyttöomaisuuden voi joutua selvittämään useastakin tilinpäätöksestä. Yrityskoon kasvaessa kasvaa myös käytännön tarve hallinnoida käyttöomaisuutta, ja näin käyttöomaisuus luetteloidaan, vaikka laki ei siihen pakotakaan. Kun yrityskoko ylittää kirjapitolaissa määritellyt pien- ja mikroyrityksen raja-arvot, menetetään helpotukset suunnitelmapoistojen käsittelyssä ja tällöin vähintään hyödykeryhmäkohtaisen käyttöomaisuuskirjanpidon ylläpito tulee käytännössä pakolliseksi.

Aine- ja tavaravarastojen tarkastuksen perustäsmäytys tarkoittaa taseeseen merkityn vaihto-omaisuuden vertaamista inventaariluettelon loppusummaan. Lisäksi tarkastetaan inventaariluettelon muotoseikkojen asianmukaisuus, esimerkiksi otsikointi, päiväys ja allekirjoitukset. Vaihto-omaisuuden olemassaolon ja oikeellisuuden tarkastamisen ongelmana on se, että tilinpäätöshetken varaston määrästä ja arvosta ei ole saatavissa ulkopuolisen antamaa vahvistusta. Inventaariluettelonhan laatii kirjanpitovelvollinen itse. Tämä luo tarpeen tilintarkastajan osallistumiselle varaston fyysiseen inventointiin, mikä kuuluukin rutiinitoimenpiteenä suurten yritysten tilintarkastusohjelmiin. Tilintarkastajan läsnäolo pienien tarkastuskohteiden varastoinventaareissa on kuitenkin melko harvinaista, mikä johtunee tarkastuksen kustannusten ja hyödyn epäsuhdasta. Tilintarkastajan tulee kuitenkin tapauskohtaisesti arvioida inventaariin osallistumisen tarkoituksenmukaisuus. Asian ratkaisee sisäisen kontrollijärjestelmän toimivuus sekä vaihto-omaisuuserien olennaisuus absoluuttisena lukuna ja suhteessa kaikkiin tase-eriin.

Kun tilintarkastaja ei osallistu varaston fyysiseen inventointiin, hän joutuu käyttämään vaihtoehtoisia menetelmiä varaston toden-

tamisessa. Tällöin varmentaminen perustuu varastonohjauksen tietojärjestelmän tarkastamiseen sekä inventointilistojen, inventointiohjeiden ja muiden inventoinnin yhteydessä syntyneiden dokumenttien tarkastamiseen. Tilintarkastaja voi myös käyttää analyyttisia menetelmiä, millä tarkoitetaan tunnuslukujen ja kehityssuuntien analysoimista. Vaihto-omaisuuden tarkastamisessa on mielekästä analysoida ainakin myyntikatteen ja varaston kiertonopeuden kehitystä verrattuna aikaisempiin tilikausiin, budjetteihin ja toimialan ohjearvoihin.

Kassan tarkastamiseen liittyy samantapainen ongelma kuin varastojenkin tarkastamiseen: kassassa olevista varoista ei ole saatavissa ulkopuolisen antamaa vahvistusta. Kassavarojen tarkastaminen inventoimalla ne tilikauden päättyessä on poikkeuksellista, mutta täysin poissuljettua ei ole, että käteiskassa laskettaisiin tilikauden aikana tilintarkastuksen yhteydessä. Kassan tarkastuksen painopisteitä ovat analyyttiset menetelmät ja kassajärjestelmän luotettavuuden tarkastus. Esimerkiksi kassakirjanpito, johon ei voi tehdä muutoksia jälkiä jättämättä ja jonka saldon vahvistaa allekirjoituksellaan viikoittain tai kuukausittain joku muu kuin kassaa hoitava, muodostaa varsin luotettavan dokumentaation.

Tase-erien arvostuksen tarkastus

Tase-erien tarkastuksen toinen tärkeä kohde on taseen varojen ja velkojen arvostus. Varat ja velat tulee arvostaa yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin lukeutuvan varovaisuuden periaatteen mukaisesti niin, että varat arvostetaan riittävän pieninä ja velat riittävän suurina. Arvostusvirheitä voi esiintyä kaikissa taseen vastaavaa-puolen varallisuuserissä, virheet velkojen arvostuksessa eivät ole yhtä yleisiä.

Pysyvien vastaavien tarkastuksessa on selvitettävä käyttöomaisuuden aktivointiperusteet. Erityisesti aineettomien hyödykkeiden ryhmässä voi olla ongelmaeriä, joiden aktivointi saattaa olla kyseenalaista. Esimerkiksi muihin aineettomiin hyödykkeisiin on saatettu aktivoida markkinointi- tai koulutusmenoja, joihin todellisuudessa harvoin liittyy kirjanpitolaissa tarkoitettuja tulonodotuksia.

Toiminnan jatkuvuuden periaatteella laaditussa tilinpäätöksessä kuluvan käyttöomaisuuden arvostuksen tarkastus pohjautuu käyttöomaisuuspoistojen riittävyyden varmistamiseen. Poistosuunnitel-

mien tulee perustua objektiiviseen arvioon käyttöomaisuushyödykkeen taloudellisesta käyttöiästä ja johtaa siihen, että taloudellisen pitoajan päätyttyä hyödykkeen hankintameno on kokonaan poistettu lukuun ottamatta mahdollista suunnitelman mukaista jäännösarvoa. Kun käyttöomaisuudesta kirjataan vuosittain hyvän kirjanpitotavan mukaiset poistot, on myös tasearvo hyvän kirjanpitotavan mukainen. Tilintarkastajan tehtäväksi jää poistosuunnitelmien realistisuuden arvioiminen ja sen tarkastaminen, että poistot tehdään vuosittain suunnitelman mukaisesti. Poistosuunnitelmien tarkastaminen koskee myös pieniä kirjanpitovelvollisia, jotka käyttävät elinkeinoverolain maksimipoistoihin perustuvaa yksinkertaistettua poistomenettelyä. Tosin elinkeinoverolain maksimipoistojen käyttäminen poistosuunnitelmana voinee harvoin johtaa käyttöomaisuushyödykkeiden yliarvostukseen.

Vaihto-omaisuuden arvostuksen tarkastamisessa varmistutaan ensinnäkin siitä, että vaihto-omaisuuden hankintamenoon on kirjattu hyödykkeiden hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot kirjanpitolain mukaisesti. Tärkeää on myös selvittää varaston kuranttius eli se, että varasto on arvostettu alimman arvon periaatteen mukaisesti. Varastoarvoksi tulee tällöin alin seuraavista: alkuperäinen hankintahinta, tilinpäätöshetken mukainen jälleenhankintahinta tai todennäköinen myyntihinta. Tarkastustoimenpiteitä on mielekästä kohdistaa varsinkin hitaasti kiertäviin nimikkeisiin.

Saamiset arvostetaan taseessa lähtökohtaisesti nimellisarvoonsa. Jos saamisen todennäköinen arvo on tilinpäätöshetkellä nimellisarvoa alempi, merkitään saaminen taseeseen todennäköiseen arvoonsa. Myyntisaamisten oikeaa arvostamista tarkastettaessa tulee kiinnittää huomiota erääntyneisiin myyntisaamisiin. Tilintarkastajan tehtävänä on selvittää, sisältyykö taseen saamisiin epävarmoja tai arvottomia myyntisaamisia, jotka olisi tullut kirjata luottotappioksi. Tarkastustoimenpiteisiin voivat kuulua myyntisaamisten ikäjakauman analysointi, tilikauden päättymisen jälkeisten suoritusten tarkastus, johdon ja myyntihenkilökunnan haastattelut sekä saldovahvistusten pyytäminen asiakkailta. Saldovahvistus todentaa luotettavasti saamisen olemassaolon sinänsä, mutta velalliselta itseltään saatuun vahvistukseen hänen omasta maksukyvystään täytyy suhtautua kriittisesti. Harkitsevasti on myös suhtauduttava johdon

joskus optimistisiin kannanottoihin saamisten kuranttiudesta. Lainasaamisten tarkastuksessa noudatetaan samaa periaatetta kuin myyntisaamisten tarkastuksessa. Viitteitä lainasaamisten yliarvosta voivat antaa maksusuoritusten erääntymisen lisäksi poikkeukselliset lainaehdot, kuten ylipitkät maksuajat, korottomuus tai alikorkoisuus sekä lainan vakuudettomuus.

Velkojen arvostuksen tarkastus liittyy yleensä valuuttakurssimuutosten tai indeksiehtojen oikean käsittelyn varmistamiseen. Saamisten arvostus tarkastetaan vastaavasti. Tilinpäätöksen valuuttamääräiset saamiset ja velat tulee muuntaa euroiksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Tästä poiketaan silloin, kun ulkomaanrahan määräinen saaminen tai velka on sopimuksella tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin.

Merkille pantavaa on, että varojen yliarvostaminen tai velkojen aliarvostaminen johtaa kirjanpitolain vastaisesti virheellisen kuvan antamiseen tarkastuskohteen taloudellisesta asemasta. Osakeyhtiöissä se merkitsee lisäksi sitä, että jakokelpoiset varat esitetään osakeyhtiölain vastaisesti liian suurena, mikä taas voi johtaa laittomaan varojen jakoon.

Tase-erien ryhmittelyn tarkastus

Varojen ja velkojen oikea sijoittaminen kirjanpitoasetuksen tai pien- ja mikroyritysasetuksen tasekaavaan on kolmas tase-erien tarkastuskohteista. Oikean sijoittamisen ongelma tulee esiin esimerkiksi käsiteltäessä osakeomistuksia tilinpäätöksessä. Hankittuja osakkeita voi nimittäin kirjata käyttö-, vaihto- ja rahoitusomaisuuteen. Ensiksi mainittuun osakkeita kirjataan silloin, kun ne ovat pitkäaikaisia tai strategisia sijoituksia, kuten tytär-, osakkuus- tai kiinteistöyhtiön osakkeet. Vaihto-omaisuuteen kirjataan edelleen luovutettaviksi tarkoitetut osakkeet, kuten arvopaperikauppiaan pörssiosakkeet. Rahoitusomaisuusarvopapereiksi osakkeet merkitään silloin, kun kyseessä on tilapäinen likvidien varojen sijoittaminen. Asianmukaisen tase-erän valinta on tärkeää oikean ja riittävän kuvan antamisen kannalta, mutta valinta vaikuttaa myös osakkeiden tasearvostukseen sekä osakkeiden arvonmuutoksen käsittelyyn tuloslaskelmassa ja verotuksessa. Lisäksi saatujen osinkojen esittämiseen tuloslaskelmassa vaikuttaa

valittu tasekäsittely: vaihto-omaisuusosakkeiden osingot merkitään liikevaihtoon, käyttö- ja rahoitusomaisuusosakkeiden osingot rahoitustuottoihin.

Tuloslaskelmaerien tarkastus

Vaikka suomalainen kirjanpitokäytäntö korostaa tuloslaskelman merkitystä, on tilintarkastuksen pääpaino taseen tarkastuksessa. Toisaalta tuloslaskelman ja taseen tarkastukset kytkeytyvät toisiinsa, ja on lähinnä tarkastustekninen kysymys, tarkastetaanko jokin tuloslaskelmaerä tase-erien vai tuloslaskelmaerien tarkastuksen yhteydessä. Suoriteperusteen käyttö tulojen ja menojen kirjaamisperusteena sekä menojen jaksottaminen aktiivoiksi ja kuluiksi sitoo useat tuloslaskelma- ja tase-erät toisiinsa. Jos tilintarkastus on aloitettu tase-erien tarkastuksella, on nimiketasolla tuloslaskelmaeristä jo tarkastettu valmistus omaan käyttöön, varastojen muutokset, poistot ja arvonalentumiset sekä varausten ja poistoeron muutos.

Tuloslaskelmaerien tarkastuskohteita ovat tuloslaskelman analyyttinen tarkastus ja tuloslaskelmaerien oikean esittämisen varmistaminen.

Tuloslaskelmaerien analyyttinen tarkastus

Tuloslaskelman analyyttisella tarkastuksella etsitään poikkeuksellisia eriä tai kehityssuuntia tai testataan tuloslaskelman lukujen summaarista mielekkyyttä. Jo yksinkertaisella tuloslaskelman tilikohtaisella vertailulla edellisen tilikauden vastaaviin lukuihin saadaan melko kattava kuva tilintarkastuksen kannalta merkityksellisistä eristä. Tuloslaskelman analyyttiseen tarkastukseen voi kuulua myös erilaisten tunnuslukujen laskeminen. Hyödyllisiä ovat ainakin eri välikateprosentit, kuten käyttökate-, liikevoitto- ja rahoitustulosprosentti. Laskettuja suhdelukuja verrataan edellisen tilikauden tai tulosbudjetin vastaaviin lukuihin. Jos liiketoiminnasta on laskettavissa myyntikateprosentti, on hyödyllistä tehdä myyntikatteen vertailuja eri tuotteiden, tuoteryhmien, asiakkaiden ja myyntialueiden välillä.

Tuloslaskelmaerien summaarista mielekkyyttä ja johdonmukaisuutta voidaan testata esimerkiksi seuraavilla tarkistuksilla:

- Ovatko liikevaihdon perusteella maksettavat rojaltit tai provisiot suuruusluokaltaan rojalti- tai provisioprosentin mukaisessa suhteessa liikevaihtoon?
- Onko ilman katetta tapahtuva myynti yhtä suuri kuin siihen liittyvät ostot?
- Ovatko pääkirjan myynnin arvonlisäverot suuruusluokaltaan oikeassa suhteessa arvonlisäverolliseen liikevaihtoon verokannoittain?
- Ovatko eläkekulut, sotu-maksut ja muut henkilösivukulut suuruusluokaltaan oikeassa suhteessa palkkoihin?
- Onko vuokrakuluihin kirjattu tilikauden pituutta vastaava lukumäärä kuukausivuokria?
- Ovatko korkotuotot suuruusluokaltaan oikeassa suhteessa keskimääräisiin korkoa tuottaviin tase-eriin?
- Ovatko korkokulut suuruusluokaltaan oikeassa suhteessa keskimääräisiin korollisiin velkoihin?
- Ovatko tuloverot suuruusluokaltaan oikeassa suhteessa veroja edeltävään tulokseen?

Mainitut tarkistuslaskelmat ovat periaatteeltaan yksinkertaisia, mutta saattavat edellyttää kohtalaisen paljon aineiston muokkausta. Esimerkiksi eläkekulujen tarkistusta varten tulee aineistosta erotella työeläkelain piiriin kuuluvien työsuhteiden palkat luontoisetuineen, ja vastaavasti eläkekuluista mukaan otetaan vain työeläkkeet, ei yrittäjäeläkkeitä eikä vapaaehtoisia eläkevakuutuksia. Suunnittelemalla tililuettelo tarkistuslaskentaa tukevaksi voidaan helpottaa tarkastustyötä merkittävästi. Kaikkia edellä mainittuja tarkistuslaskelmia, kuten tuloverojen tai henkilöstökulujen tarkistuksia, ei välttämättä tehdä tuloslaskelmaeriä tarkastettaessa, vaan kyseisen toiminnon tarkastuksen yhteydessä.

ESIMERKKI

Alla on esitetty Teollisuus Oy:n tuloslaskelman viimeiset erät.

TEOLLISUUS OY

TULOSLASKELMA	1.1.–31.12.20X1	1.1.–31.12.20X0
.		
.		
.		
VOITTO ENNEN TILINPÄÄTÖS-SIIRTOJA JA VEROJA	100 000	100 000
Tuloverot	–5 000	–20 500
TILIKAUDEN VOITTO	95 000	79 500

Tilikauden 1.1.–31.12.20X1 tuloveroissa on havaittavissa jotain poikkeuksellista. Osakeyhtiön tuloverokanta on 20 %, joten verot vaikuttavat liian pieniltä. Vertailukauden tuloverot taas vaikuttavat kokoluokaltaan oikeilta. Pienet tuloverot voivat johtua vahvistettujen tappioiden käyttämisestä verovuoden 20X1 verotuksessa. Tosin on vaikea keksiä, miksei tappioita ole käytetty edellisenä verovuonna. Toinen selitys voisi olla esimerkiksi se, että tilikauden tuottoihin sisältyy poikkeuksellisen paljon verovapaita tuottoja. Tarkastushavainto ei siten tarkoita, että tilikauden tuloverot on varmasti jaksotettu väärin, mutta se antaa aihetta tuloverojen yksityiskohtaisempaan tarkastamiseen.

Tuloslaskelmaerien ryhmittelyn tarkastus

Tuloslaskelmasta tarkastetaan lisäksi tuloslaskelmaerien oikea sijoittaminen kirjanpitoasetuksen tai pien- ja mikroyritysasetuksen tuloslaskelmakaavoihin. Vastaava tarkastus tehtiin tase-erille. Tyypillisen esimerkin oikean sijoittamisen ongelmasta tarjoavat kululajikohtaisen tuloslaskelman tuotot, kun tilikauden tuottoja voidaan esittää niin liikevaihdossa ja liiketoiminnan muissa tuotoissa kuin rahoitustuotoissakin. Liikevaihtoon luetaan kirjanpitovelvollisen tuotteiden ja palveluiden myynnistä saadut tuotot. Liiketoiminnan muihin tuottoihin taas kuuluvat esimerkiksi tuotot, joita on saatu pysyviin vastaaviin

kuuluvien hyödykkeiden tai liiketoimintayksiköiden myynnistä. Rahoitustuottoja kirjanpitovelvollinen voi saada sijoituksista esimerkiksi korkotuottoina, osinkoina tai myyntivoittoina. Kirjanpitolainsäädännön vuoden 2015 uudistuksen yhteydessä satunnaisten tuottojen nimike poistettiin tuloslaskelmakaavoista. Aiemman säännöstön tarkoittamat satunnaiset tuotot merkitään pääsääntöisesti nimikkeeseen liiketoiminnan muut tuotot. Rajanveto tuottoerien esittämisessä ei ole aina yksinkertaista. Tuottoerien käsittely ratkaistaan kirjanpitolain määritelmien sekä kirjanpitolautakunnan antamien lausuntojen ja yleisohjeiden perusteella.

ESIMERKKI

Lausunto arvopapereiden myynti- ja hallinnointituottojen merkitsemisestä liikevaihtoon

Ainoastaan vaihto-omaisuuteen kuuluvien arvopapereiden myyntituotot, osingot ja muut vastaavat tuotot voidaan lukea kirjanpitovelvollisen liikevaihtoon. Arvopapereiden käsittely vaihto-omaisuutena puolestaan edellyttää, että arvopaperikauppa voidaan katsoa kirjanpitovelvollisen varsinaiseksi liiketoiminnaksi. Varsinaisen liiketoiminnan ja muun toiminnan välinen rajanveto edellyttää tapauskohtaista kokonaisarviointia, jossa tulee ottaa huomioon yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai muussa vastaavassa asiakirjassa määritelty toimiala, tästä mahdollisesti riippumaton tosiasiallinen liiketoiminta sekä viime kädessä hankittujen arvopaperien käyttötarkoitus. Vaihto-omaisuusarvopapereille on ominaista, että ne on hankittu liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa myyntitarkoitusta varten.

Rahoitusarvopapereista tai pysyvien vastaavien sijoituksiin kuuluvista arvopapereista saadut tuottoerät merkitään lähtökohtaisesti rahoitustuottoihin. Myyntituottojen sijasta rahoitustuottoihin merkitään kuitenkin mahdollinen myyntivoitto ja vastaavasti rahoituskuluihin mahdollinen myyntitappio. Arvopapereista saatujen tuottojen tai myyntivoiton lukeminen liiketoiminnan muihin tuottoihin ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista. Sama koskee arvopapereiden myyntitappion merkitsemistä liiketoiminnan muihin kuluihin.

(Kirjanpitolautakunnan lausunto 24.8.2004, KILA 2004/1735)

Katkon tarkastus

Katko on tilintarkastuksen ammattitermi, jolla tarkoitetaan liiketapahtumien kohdistamista tilikaudelle. Katko on oikein tehty, kun liiketapahtumat on kirjattu suoriteperusteen mukaisesti. Tällöin menon kirjaamisperusteena on ollut tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteen luovuttaminen. Tilintarkastajan tehtävänä on varmistaa, että tilikauden liikevaihtoon kirjattujen myyntilaskujen sisältämät suoritteet on luovutettu asiakkaille ennen tilikauden päättymistä ja että toisaalta kaikki tilikaudella luovutetut suoritteet on laskutettu ja kirjattu tilikauden liikevaihtoon. Menojen osalta on vastaavasti varmistuttava siitä, että tilikauden menoiksi kirjattujen ostolaskujen tai muiden tositteiden sisältämät tuotannontekijät on vastaanotettu ennen tilikauden päättymistä ja että kaikista tilikaudella vastaanotetuista tuotannontekijöistä on kirjattu tilikauden kirjanpitoon ostolasku tai muu tosite.

Myynnin katkon oikeellisuus varmistetaan tarkastamalla lähellä tilikauden päättymistä tapahtuneen myynnin ja alkaneen tilikauden myynnin laskuja, hyvityslaskuja, lähetysluetteloita, kirjeenvaihtoa ja muuta vastaavaa aineistoa. Alkaneen tilikauden aineistoa ei ole aina tilintarkastuksessa käytettävissä. Silloin korostuvat johdolle ja henkilöstölle tehtävät tiedustelut siitä, miten myynnin ja alennusten katkon oikeellisuus on varmistettu. Esimerkiksi voidaan tiedustella, onko tilikauden päättymisen jälkeen myönnetty hyvityksiä tilinpäätökseen kirjatusta myynnistä ja onko ne otettu huomioon tilinpäätöstä laadittaessa. Viitteitä menettelytapojen oikeellisuudesta saadaan, kun tarkastetaan, sisältääkö tarkastettavan tilikauden alkukuukausien myynti edelliselle tilikaudelle kuuluvaa myyntiä.

Vaihto-omaisuuden katkon tarkastuskohteita ovat vastaavasti ostolaskut ja muu ostoihin liittyvä dokumentaatio sekä varastokirjanpidon raportit. Pitkillä toimitusajoilla ja ennakkolaskuilla maksettujen sekä erityisesti ulkomailta tilattujen hyödykkeiden oikean kohdistamisen tarkastamista on syytä painottaa.

ESIMERKKI

Eräässä talousrikosoikeudenkäynnissä syyttäjä vaati vankeusrangaistuksia osakeyhtiön johdolle, jonka se väitti syyllistyneen muun muassa tiedottamisrikokseen. Syyttäjän väitteen mukaan yrityksestä ei annettu arvopaperimarkkinoille oikeita ja riittäviä tietoja, koska sen tuloja kasvatettiin ja menoja vähennettiin liiketuloksen parantamiseksi. Syyttäjän mukaan tulosta manipuloitiin esimerkiksi kirjaamalla välitilinpäätökseen seuraavan kauden tuloja, aktivoimalla markkinoinnin kuluja, hidastamalla poistoja, lisäämällä tulokseen tytäryhtiön omistusosuutta suurempi osa voitosta sekä lisäämällä varastojen arvoja.

Rahoituslaskelman tarkastus

Rahoituslaskelma on tilinpäätöksen erillinen osa, jolla annetaan selvitys varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikaudella. Kirjanpitoasetuksessa on annettu yleisluonteiset säännökset rahoituslaskelman laatimisperiaatteista ja esittämistavasta. Rahoituslaskelma tulee laatia rahavirtalaskelmana ja rahavirrat tulee esittää jaettuna kolmeen ryhmään liiketoiminnan, investointien sekä rahoituksen rahavirtoihin. Kirjanpitoasetus ei sisällä rahoituslaskelmakaavaa, mutta kirjanpitolautakunta on antanut rahoituslaskelman laatimisesta yleisohjeen, joka sisältää kaksi esimerkinomaista laskentamallia, toinen suoralle ja toinen epäsuoralle rahoituslaskelmalle. Rahoituslaskelma laaditaan lähtökohtaisesti yleisohjeen mukaan, mutta kirjanpitovelvollinen voi perustellusta syystä oikean ja riittävän kuvan antamiseksi myös poiketa yleisohjeesta.

Rahoituslaskelman tarkastuksessa tulee ensinnäkin selvittää, onko tarkastuskohde tulkinnut oikein rahoituslaskelman laatimisvelvollisuutta koskevat säännökset. Kuten edellä on todettu, kaikkiin tilinpäätöksiin ei tarvitse sisällyttää rahoituslaskelmaa. Rahoituslaskelman laatimisvelvollisuus on vain kirjanpitolaissa tarkoitetuilla suuryrityksillä ja yleisen edun kannalta merkittävillä yhteisöillä. On mahdollista, että rahoituslaskelma sisällytetään tilinpäätökseen vapaaehtoisesti. Tällöin rahoituslaskelman laadintaa koskevat samat säännökset kuin pakollisenakin laadittua rahoituslaskelmaa.

Rahoituslaskelmasta on tarpeellista tarkastaa, onko se tehty laskentateknisesti oikein. Rahoituslaskelman laatiminen laajasta kirjanpitoaineistosta on suhteellisen vaativa tehtävä, ja siihen tarvitaan käytännössä aina tietotekniikan apua. Jos rahoituslaskelma on laadittu taloushallinnon järjestelmästä erillään olevalla ohjelmalla, esimerkiksi taulukkolaskimella, on suositeltavaa tarkastaa laskelmat yksityiskohtaisesti. Yleisluonteisempi tarkastus riittänee silloin, kun rahoituslaskelma saadaan taloushallinnon ohjelmistoon integroidusta rahoituslaskelmasovelluksesta.

Kun rahoituslaskelman ulkoisesta muodosta ja tarvittavista liitetiedoista on annettu pelkästään yleisluonteisia säännöksiä, keskitytään tilintarkastuksessa tarkastamaan, täyttääkö esittämistapa rahoituslaskelmalle asetut tavoitteet. Kirjanpitolautakunnan määrittäminä tavoitteina on antaa tilinpäätöksen käyttäjälle informaatiota sen arvioimiseksi, miten kirjanpitovelvollinen on aikaansaanut rahavirtaa ja mihin se on rahavirran käyttänyt. Lisäksi rahoituslaskelman avulla tulee voida arvioida yrityksen rahoitusaseman ja rahoitusrakenteen muutoksia, ja sen tulee palvella yrityksen tulevaisuudessa odotettavissa olevien rahavirtojen ennakointia. Rahoituslaskelmalla ei ole itsenäistä asemaa, vaan riittää, kun laskelma antaa oikean ja riittävän kuvan osana tilinpäätöstä.

Liitetietojen tarkastus

Kirjanpitolain mukaan tilinpäätöksen tulee sisältää taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteenä ilmoitettavat tiedot (liitetiedot) sekä liitetietojen erittelyt. Tilinpäätöksen liitetiedon tulee perustua tositteeseen, joka todentaa sen sisällön, ellei sen perusta muuten ole ilmeinen. Liitetiedon ja sen todentavan liitetietotositteen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa.

Liitetiedot ovat osa julkista tilinpäätöstä, liitetietojen erittelyt ja liitetietotositteet taas yrityksen sisäisiä asiakirjoja. Kirjanpitolaissa on liitetietoihin liittyvä yleissäännös, jonka mukaan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ja oikean ja riittävän kuvan aikaansaamiseksi tarpeelliset seikat on ilmoitettava liitetiedoissa.

Yksityiskohtaisista liitetietovaatimuksista on säädetty kirjanpitoasetuksessa ja pien- ja mikroyritysasetuksessa, minkä lisäksi useissa kirjanpitolautakunnan ratkaisuissa on lisäohjausta liitetietojen esittämiseen. Liitetietoja tulee antaa myös yhteisölainsäädännön perusteella. Esimerkiksi avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetussa laissa on määräyksiä liitetietojen antamisesta. Liitetietovaatimuksia sisältyy myös eräisiin muihin erityislakeihin, kuten sähkömarkkinalakiin.

Liitetietojen tarkastuksessa selvitetään ensin, kuinka laajat liitetiedot tarkastuskohde on velvollinen antamaan. Kirjanpitolaissa tarkoitettu pienyritys ja mikroyritys voi soveltaa pien- ja mikroyritysasetuksen liitetietomääräyksiä, jotka ovat merkittävästi suppeammat kuin kirjanpitoasetuksen liitetietovaatimukset. Kirjanpitoasetuksen liitetietomääräysten soveltaminen on kuitenkin sallittua kaikille kirjanpitovelvollisille.

Liitetietojen tarkastuksessa on varmistuttava siitä, että

- kaikki pakolliset liitetiedot on annettu
- liitetiedoista on laadittu tarpeelliset erittelyt
- liitetiedoista on laadittu tarpeelliset liitetietotositteet
- kaikki annetut tiedot ovat kirjanpidon sekä tosiasioiden mukaisia
- tiedot on esitetty hyvän kirjanpitotavan mukaisesti.

Erityisesti tulee kiinnittää huomiota siihen, että liitetietoihin liittyvä vaatimus oikean ja riittävän kuvan muodostumisen kannalta tarpeellisten liitetietojen antamisesta toteutuu tilinpäätöksessä.

Toimintakertomuksen tarkastus

Toimintakertomuksen laatimisvelvollisuudesta ja sisällöstä on määräykset kirjanpitolaissa, mutta toimintakertomus ei ole osa tilinpäätöstä, vaan siihen liitettävä erillinen asiakirja. Toimintakertomukseen sisällytettävistä tiedoista on määräyksiä myös osakeyhtiölaissa, osuuskuntalaissa, asunto-osakeyhtiölaissa, säätiölaissa sekä arvopaperimarkkinalainsäädännössä. Huomionarvoista on, että tilintarkastuslain mukaan tilintarkastuksen kohteena on tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto. Toimintakertomusta ei 19.8.2016 voimaan

tulleen lakiuudistuksen jälkeen enää mainita määritelmässä, eikä toimintakertomusta siksi tilintarkasteta. Toimintakertomukseen on kuitenkin kohdistettava kansainvälistä käytäntöä vastaavat EU-direktiivien ja tilintarkastusstandardien mukaiset tarkastustoimenpiteet. Jos toimintakertomus on laadittu, on tilintarkastaja velvollinen lukemaan toimintakertomuksen tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja arvioimaan, onko toimintakertomukseen sisältyvä informaatio ristiriidassa tilinpäätöksen tai muun tilintarkastusevidenssin kanssa tai vaikuttaako se muutoin olennaisesti virheelliseltä. Havaintojensa perusteella tilintarkastaja antaa lausunnon toimintakertomuksen tarkastamisesta tilintarkastuskertomuksen muita raportointivelvoitteita käsittelevässä osassa.

Toimintakertomus on ollut osa tilinpäätöstä vuonna 2005 voimaan tulleeseen kirjanpitolakiuudistukseen asti. Tuolloin toimintakertomus erotettiin lakiteknisesti tilinpäätöksestä. Uudistuksen taustalla oli kirjanpitolain systematiikan muuttaminen tilinpäätösdirektiivejä vastaavaksi. Toimintakertomus ei ole alisteinen tilinpäätökselle, eikä tilinpäätös siten rajaa, mitä seikkoja toimintakertomuksessa käsitellään. Molempien tavoitteena on edistää oikean ja riittävän kuvan antamista toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Selvää kuitenkin on, etteivät toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot saa olla keskenään ristiriitaisia.

Toimintakertomuksen tarkastuksessa tulee ensin selvittää, onko tarkastuskohde ylipäätään velvollinen laatimaan toimintakertomusta. Kirjanpitolain mukaan velvollisuus liittää toimintakertomus tilinpäätökseen on osakeyhtiöillä ja osuuskunnilla, jotka eivät ole pien- tai mikroyrityksiä, sekä kaikilla julkisilla osakeyhtiöillä ja yleisen edun kannalta merkittävillä yhteisöillä. Osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa annettavaksi määrätyt toimintakertomustiedot, kuten hallituksen tuloksenkäyttöesityksen, voi pien- tai mikroyritys antaa liitetietojen yhteydessä, jolloin nämä tiedot tulevat osaksi tilinpäätöstä. Asunto-osakeyhtiöt sekä muut keskinäiset kiinteistöyhtiöt ovat velvollisia laatimaan toimintakertomuksen asunto-osakeyhtiölain perusteella ja säätiöt säätiölain perusteella.

Kirjanpitolautakunta on antanut toimintakertomuksen laatimisesta huomattavan laajan yleisohjeen, joka sisältää runsaasti yksityiskohtaisia esimerkkejä ja malleja toimintakertomuksessa annettavista

tiedoista. Vapaaehtoisesti laadittavaan toimintakertomukseen otetaan yleisohjeessa pidättyvä kanta. Yleisohjeessa todetaan seuraavasti:

> *”Käytettävissä oleviin voimavaroihinsa ja osaamiseensa nähden pienen kirjanpitovelvollisen saattaa olla tarkoituksenmukaista pidättäytyä oma-aloitteisesta toimintakertomuksen laatimisesta; arvioinnin vaikeudesta johtuvat puutteet toimintakertomuksen tietosisällössä voivat aikaansaada kirjanpitovelvolliselle korvausvastuun velkojia tai muita sidosryhmiä kohtaan, jos kirjanpitovelvollinen joutuu taloudellisiin vaikeuksiin arvion kohteena olevana aikana.”*

Tilintarkastajan on varottava osallistumasta hallitukselle kuuluvaan päätöksentekoon tai tilinpäätöksen laadintaan, mutta varovaisen suosituksen tilintarkastaja voinee antaa siitä, että vapaaehtoinen toimintakertomus jätettäisiin laatimatta. Tilintarkastajan on ainakin syytä varmistaa, että tarkastuskohde, jota edellä mainittu kirjanpitolautakunnan kannanotto koskee, on siitä tietoinen.

Toimintakertomuksen tarkastuksessa on varmistuttava, että

- toimintakertomuksen tunnusluvut ja muut luvut ovat yhdenmukaisia tilinpäätöksessä esitettävien lukujen kanssa
- toimintakertomuksessa on käytetty samoja kirjanpidollisia käsitteitä kuin tilinpäätöksessä
- tunnuslukujen laskennassa on käytetty samoja laskentakaavoja kuin tilinpäätöksessä
- toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen toimialakohtaiset tiedot on esitetty käyttämällä samaa jaottelua
- toimintakertomuksessa annettu kuva tarkastuskohteesta on yhdenmukainen tilinpäätöksen kanssa
- toimintakertomus on laadittu hyvän kirjanpitotavan ja kirjanpitolautakunnan toimintakertomusta koskevan yleisohjeen mukaisesti.

Ennen kaikkea toimintakertomuksen tarkastus on tehtävä niin kattavasti, että tilintarkastaja voi antaa tilintarkastuskertomuksessa muita raportointivelvoitteita käsittelevässä osassa lausunnon toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen yhdenmukaisuudesta ja siitä, onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti.

ESIMERKKI

Osakeyhtiölaissa on melko paljon toimintakertomuksen sisältöä koskevia määräyksiä. Tavallisesti osakeyhtiöiden tulee antaa toimintakertomustietoina ainakin hallituksen esitys voittoa koskeviksi toimenpiteiksi sekä tietoja osakkeiden lukumäärästä ja lajeista. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa toimintakertomuksen laatimisesta on annettu yksityiskohtaiset esimerkit annettavista tiedoista.

HALLITUKSEN ESITYS TILIKAUDEN VOITTOA KOSKEVIKSI TOIMENPITEIKSI

Voitonjakokelpoiset varat tilinpäätöksessä ovat 100 000,00 euroa, josta tilikauden voitto on 40 000,00 euroa. Yhtiön taloudellisessa tilanteessa ei ole tilikauden päättymisen jälkeen tapahtunut olennaisia muutoksia eikä myöskään OYL 13:2 §:ssä tarkoitettu maksukykyisyystesti vaikuta voitonjakokelpoisten varojen määrään. Hallitus ehdottaa yhtiökokoukselle voitonjakokelpoisten varojen käyttämistä seuraavasti:

• osinkona jaetaan 3,00 euroa osakkeelle eli yhteensä	30 000,00
• jätetään vapaaseen omaan pääomaan	70 000,00
	100 000,00

YHTIÖN OSAKKEIDEN MÄÄRÄ OSAKELAJEITTAIN JA KUTAKIN OSAKELAJIA KOSKEVAT YHTIÖJÄRJESTYKSEN PÄÄASIALLISET MÄÄRÄYKSET

Yhtiön osakepääoma jakautuu osakelajeittain seuraavasti:

	1.1.–31.12.20x1	1.1.–31.12.20x0
A-osakkeet (20 ääntä/osake)	9 000 kpl	9 000 kpl
B-osakkeet (1 ääni/osake)	1 000 kpl	0 kpl
yhteensä	10 000 kpl	9 000 kpl

A- ja B-osakkeilla on yhtäläinen oikeus osinkoon ja yhtiön varoihin. Osakkeita ei rasita suostumus- tai lunastuslausekkeet.

(Kirjanpitolautakunnan yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta 12.9.2006, kohdat 2.14.1.1. ja 2.14.1.2. – mukaillen)

Hallinnon tarkastus

Hallinnon tarkastus on kolmas tilintarkastuslaissa määritellyistä tilintarkastuksen kohteista. Hallinnon tarkastuksen perustana on tilintarkastuslain määräys, jonka mukaan tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvelvollinen on

- syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan
- rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Hallinnon tarkastuksen tarkoituksena on siten valvoa vastuuvelvollisten toiminnan lainmukaisuutta. Tarkoitus ei ole arvioida jälkikäteen johdon toiminnan tuloksellisuutta tai puuttua liiketaloudellisiin käytännönkysymyksiin. Toisin sanoen hallinnon tarkastus on lähtökohdiltaan laillisuusvalvontaa, ei tarkoituksenmukaisuusvalvontaa.

Laillisuuskysymysten valvonnan kohteet voidaan jakaa yleisten ja erityisten säännösten noudattamisen tarkastukseen. Yleisiä säännöksiä ovat tarkastuskohdetta koskevan yhteisölain perusperiaatteet. Hallinnon tarkastuksen kannalta merkityksellisimmät osakeyhtiölain taustalla olevat periaatteet ovat johdon huolellisuusvelvollisuuden ja osakkeenomistajien yhdenvertaisuuden periaatteet, jotka edellyttävät esimerkiksi lähipiiritoimien ja johdon taloudellisten etuuksien sopimuksenmukaisuuden tarkastamista. Osuuskuntalakiin sisältyy samankaltaiset yleisperiaatteet. Erityisillä säännöksillä tarkoitetaan tarkastuskohdetta koskevassa yhteisölaissa hallintoelimille nimenomaisesti säädettyjä velvollisuuksia tai toimia. Esimerkiksi osakeyhtiölaissa tällaista toimitusjohtajan, hallituksen, hallintoneuvoston ja yhtiökokouksen vastuuta ja työnjakoa koskevaa sääntelyä on huomattava määrä. Erityisiin säännöksiin luetaan myös tarkastuskohteen yhtiöjärjestys, säännöt tai muut vastaavat määräykset.

Välillisesti hallinnon tarkastukseen kuuluu muidenkin lakien noudattamisen valvonta. Merkityksellistä on, aiheuttaako lain rikkominen vahinkoa tarkastuskohteelle ja voiko siitä seurata vahingonkorvausvelvollisuus. Lähtökohtaisesti tilintarkastajan tulisi siten valvoa

kaikenlaisen lainsäädännön noudattamista. Tilintarkastajalta ei kuitenkaan voida edellyttää, että hän on muun kuin taloutta ja hallintoa koskevan lainsäädännön asiantuntija. Tilintarkastuslain perusteluissa mainitaan esimerkkejä säännöksistä, joiden noudattamista tilintarkastajan tulisi valvoa yhteisölainsäädännön ohella. Niitä ovat kirjanpito- ja verolainsäädäntö, arvopaperimarkkinalaki sekä rikoslain kavallusta koskevat säännökset.

Hallinnon tarkastusta ei voida pitää tilintarkastuskokonaisuudesta erillisenä toimintona, vaan monet hallinnon tarkastuskohteet ovat päällekkäisiä kirjanpidon, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tarkastuskohteiden kanssa. Esimerkiksi verotus, palkkahallinto, lainan ottaminen ja antaminen, panttaus- ja vakuuskysymykset sekä sisäisen valvonnan järjestäminen voivat liittyä kaikkiin tilintarkastuksen osa-alueisiin.

Erityisesti hallinnon tarkastukseen kuuluvia tarkastuskohteita ovat
- hallintoelinten pöytäkirjat
- rakenne- ja rahoitusjärjestelyt
- viranomaisille annettavat ilmoitukset ja julkisten rekisterien otteet
- osake-, osakas- tai jäsenluettelot
- tärkeimmät sopimukset
- vakuutukset.

Pöytäkirjojen tarkastukseen kuuluvat asianomaisen yhteisömuodon mukaisten hallintoelinten kokousten pöytäkirjat tai niitä vastaavat asiakirjat. Osakeyhtiössä tämä tarkoittaa hallituksen, mahdollisen hallintoneuvoston sekä yhtiökokouksen pöytäkirjoja. Osakeyhtiön osakkeenomistajat ja osuuskunnan jäsenet voivat myös tehdä päätöksiä ilman kokousmuodollisuuksia, jolloin sovitut asiat kirjataan asiakirjaan päätöksinä tai muuten vastaavasti otsikoituina. Ei ole harvinaista, että yritysorganisaatioon kuuluu myös operatiivisen johdon muodostama johtoryhmä tai vastaava elin, joka laatii kokouksistaan pöytäkirjoja. Myös nämä lakiin perustumattomat pöytäkirjat on syytä tarkastaa osana sisäisen valvontajärjestelmän tarkastusta.

Pöytäkirjoista tulee tarkastaa ensinnäkin niiden muodollinen oikeellisuus. Esimerkiksi osakeyhtiön hallituksen kokouspöytäkirjoista tarkastetaan, että pöytäkirjat on allekirjoittanut kokouksen puheenjohtaja sekä vähintään yksi hallituksen jäsen ja että pöytäkirjat on numeroitu juoksevasti. Lisäksi tarkastetaan, että kokouksissa on ollut

läsnä oikea ja päätösvaltainen hallitus. Pöytäkirjojen sisällöstä tarkastetaan, että tehdyt päätökset ovat kuuluneet kyseisen hallintoelimen toimivallan piiriin ja ovat olleet lain ja yhtiöjärjestyksen tai -sääntöjen mukaisia. Pöytäkirjojen sisällöstä on toisaalta tarkastettava, että kaikki lain ja yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai -sääntöjen edellyttämät päätökset on tehty. Esimerkiksi osakeyhtiön varsinaisen yhtiökokouksen käsiteltävistä asioista on määräys yhtiöjärjestyksessä tai määräyksen puuttuessa osakeyhtiölaissa. Tärkeää on myös selvittää, onko hallintoelinten päätökset pantu asianmukaisesti täytäntöön.

Rakenne- ja rahoitusjärjestelyjen tarkastamisella tarkoitetaan esimerkiksi tarkastuskohteessa toteutettujen osakeantien, optio-ohjelmien tai omien osakkeiden tai osuuksien hankintaan liittyvien toimenpiteiden laillisuuden tarkastamista. Tilintarkastajan tehtävä rakenne- ja rahoitusjärjestelyjen tarkastamisessa on varmistaa, että järjestelyt on tehty yhtiöoikeudellisesti oikein ja että tarkastuskohteen omistajia on kohdeltu yhdenvertaisesti. Lisäksi tarkastetaan järjestelyjen kirjanpitokäsittely sekä järjestelyistä tilinpäätöksessä annettavat liite- ja/tai toimintakertomustiedot.

Hallinnon tarkastuksen piiriin kuuluu eri viranomaisille tehtävien ilmoitusten ja tarkastuskohdetta koskevien julkisten rekisteritietojen oikeellisuuden tarkastaminen. Tärkeimpiä valvottavia ovat verotukseen ja palkkahallintoon liittyvien ilmoitusten ohella kauppa-, yhdistys- tai säätiörekisteriin sekä Finanssivalvonnalle tehtävät ilmoitukset. Tarkastuskohteen rekisteröinti ennakkoperintä-, työnantaja- ja arvonlisäverovelvollisten rekisteriin tarkastetaan vuosittain samoin kuin tiedot toimialakohtaisista julkisista rekistereistä, joita on lukuisia. Esimerkiksi terveydenhuollon, rahoituksen, vakuutus-, perintä- ja valmismatkatoiminnan sekä kiinteistönvälityksen toimialoilla pidetään yllä julkisia rekistereitä, joista tarkastuskohteen rekisteritiedot tulee tarkastaa.

Seuraavassa on esitetty esimerkkejä osakeyhtiön kaupparekisteritietojen tarkistuksista ja täsmäyttämisestä:

- Kaupparekisteriotteen tiedot toimitusjohtajasta, hallituksesta, tilintarkastajasta ja muista hallintoelimistä täsmäytetään asianomaiseen kokouspöytäkirjaan.
- Varmistetaan, että hallintoelimiä on valittu yhtiöjärjestyksen määräysten tai niiden puuttuessa lain määräysten mukainen lukumäärä.

– Kaupparekisteriotteeseen merkitty osakepääoma ja osakkeiden lukumäärä täsmäytetään perustamisasiakirjoihin tai viimeiseen osakeantipäätökseen tai osakepääoman korotuspäätökseen sekä taseeseen.
– Tarkastetaan, että tilinpäätöksen tilikausi on kaupparekisteriotteeseen merkityn mukainen.
– Varmistetaan, että tarkastuskohteen tilinpäätös on rekisteröity kaupparekisteriin.
– Tarkastetaan, että mahdollinen merkintä osakepääoman menettämisestä on rekisteröity.
– Kaupparekisteriotteeseen merkityt hallituksen valtuutukset täsmäytetään asianomaisiin kokouspöytäkirjoihin.

Osake-, osakas- tai jäsenluettelon laatiminen ja ajan tasalla pitäminen kuuluvat yhteisöissä sen hallituksen tehtäviin. Käytännössä hallitus delegoi luettelon ylläpitotehtävän toimitusjohtajalle tai muulle henkilölle, mutta hallitus on vastuussa luettelon asianmukaisesta hoitamisesta. Osakeyhtiöissä hallituksen vastuun piiriin kuuluu esimerkiksi se, että osakkeiden luovuttamisesta maksettava varainsiirtovero on suoritettu ennen kuin omistus rekisteröidään osake- ja osakasluetteloon. Tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa luetteloiden lainmukaisuus ja että niissä olevat tiedot ovat ajan tasalla. Osakeyhtiöissä on syytä varmistaa, että muutokset osake- ja osakasluetteloissa on dokumentoitu asianmukaisesti ja että osake- ja osakasluetteloon merkitty osakkeiden lukumäärä täsmää kaupparekisteriotteeseen.

Hallinnon tarkastukseen sisältyy myös tarkastuskohteen tekemien sopimusten tarkastus. Tarkoitus on pitäytyä olennaisten sopimusten tarkastuksessa. Joskus tarkastuskohteessa voi olla huomattaviakin määriä sopimuksia, esimerkiksi päivittäin tehtäviä standardisopimuksia toimittajien, asiakkaiden tai työntekijöiden kanssa, jolloin kaikkien sopimusten tarkastaminen ei tule kysymykseen. Tällöin tarkastetaan muutamasta sopimuksesta niiden sisältö sekä inventoidaan ja mahdollisesti täsmäytetään sopimusten lukumäärä niitä koskevaan rekisteriin tai vastaavaan. Merkittävistä sopimuksista tarkastetaan niiden käsittely hallintoelimissä, sopimusten allekirjoittamiseen liittyvät toimivaltakysymykset sekä sopimusten sisältö siltä osin kuin se liittyy tilintarkastukseen.

Tilintarkastajan tehtäviin kuuluu tarkastaa, että lakisääteiset, lähinnä palkkahallintoon liittyvät vakuutukset on otettu. Lisäksi on tarkastettava, että johto on yleisen huolellisuusvelvollisuutensa mukaisesti huolehtinut tarkastuskohteen merkittävän omaisuuden ja riskien vakuuttamisesta. Tämä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että kiinteistöille on otettu palovakuutukset. Muiden kuin pakollisten vakuutusten tai olennaisten vahinkovakuutusten ottaminen on yleensä liikkeenjohdollinen tarkoituksenmukaisuuskysymys, jolloin se ei kuulu hallinnon tarkastuksen piiriin.

Hallinnon tarkastusta koskevaa sääntelyä on pidetty jossain määrin epäselvänä ja tulkinnanvaraisena. Hallinnon tarkastus on sisältynyt tilintarkastuslaissa olevaan määritelmään tilintarkastuksen kohteesta, jonka mukaan ”tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto”. Laissa ei ole kuitenkaan määritelty hallinnon käsitteelle täsmällistä sisältöä. Työ- ja elinkeinoministeriö on keväällä 2016 asettanut tilintarkastuslain muutostarpeita selvittävän virkamiestyöryhmän, jonka tehtävänä on muun ohessa selvittää, onko tarpeellista säilyttää hallinnon tarkastus tilintarkastuksen kohteena ja mitä vaikutusta sen poistamisella olisi eri sidosryhmille. Vaikka hallinto poistettaisiin tilintarkastuksen kohteen määritelmästä, ei se todennäköisesti aiheuttaisi merkittävää muutosta tilintarkastajan suorittamiin toimenpiteisiin, koska suuri osa hallinnon tarkastukseen luettavista toimista sisältyy jo nykyisellään hyvän tilintarkastustavan mukaiseen tilinpäätöksen varmentamiseen.

4.
Tilintarkastajan raportointi

Tilintarkastaja raportoi työnsä tuloksista kertomuksissa, lausunnoissa, todistuksissa ja muissa kirjallisissa raporteissa. Tilintarkastajan raporteista on määräyksiä tilintarkastuslaissa, mutta myös yhteisölainsäädännössä ja muussakin lainsäädännössä, viranomaisohjeissa ja säännöksissä on ohjeistusta tilintarkastajan raportointiin. Tilintarkastaja voi myös raportoida vastuuvelvollisille vapaamuotoisemmin muistioilla ja suullisesti.

Käytännön tilintarkastustyössä raportoinnin tärkeä apuväline on Suomen Tilintarkastajat ry:n vuosittain julkaisema teos Tilintarkastajan raportointi, joka sisältää esimerkkejä ja malleja useimmista kertomuksista, lausunnoista ja raporteista, joita tilintarkastaja antaa joko lakisääteisen tilintarkastuksen tai muun toimeksiannon perusteella.

Tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tilintarkastuksesta annettavista kirjallisista raporteista säädetään tilintarkastuslain 3 luvun 4, 5 ja 7 §:ssä. Tilintarkastuslakiin perustuvat tilintarkastajan raportit ovat

- tilinpäätösmerkintä
- tilintarkastuskertomus
- tilintarkastuspöytäkirja.

Tilinpäätösmerkintä

Kun tilintarkastus on tehty, tilintarkastajan on tehtävä siitä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen. Tilinpäätösmerkinnän tarkoituksena on yksilöidä luotettavalla tavalla tilinpäätös, joka on tarkastettu, sekä todentaa, että tilintarkastus on suoritettu ja tilintarkastuskertomus annettu. Tilinpäätösmerkintä ei sisällä kannanottoja eikä lausuntoja, ja se on aina saman sisältöinen

riippumatta siitä, onko tiintarkastuskertomus annettu vakiomuotoisena vai mukautettuna. Jos tilintarkastajia on useita, heidän kaikkien tulee allekirjoittaa tilinpäätösmerkintä.

ESIMERKKI

TILINPÄÄTÖSMERKINTÄ

Suoritetusta tilintarkastuksesta on tänään annettu kertomus.

Päiväys ja tilintarkastajan allekirjoitus

Tilintarkastuskertomus

Tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksesta tulee liittää jäljennös rekisteröitäväksi ilmoitettavaan tilinpäätökseen, joten tilintarkastuskertomus on julkinen asiakirja. Tilintarkastuskertomus on luovutettava yhteisön tai säätiön hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle viimeistään kaksi viikkoa ennen kokousta, jossa tilinpäätös esitetään vahvistettavaksi.

Tilintarkastuskertomusta koskevaa sääntelyä uudistettiin merkittävästi vuonna 2016, kun tilintarkastuslain tilintarkastusmääräyksiä muutettiin vastaamaan EU:n tilintarkastusdirektiiviä. Voimaan tulivat myös tilintarkastuskertomuksia sääntelevät uudistetut ISA-tilintarkastusstandardit sekä EU:n tilintarkastusasetus, jossa on lisäsääntelyä yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen eli PIE-yhteisöjen (Public Interest Entity) tilintarkastuskertomuksiin. Määräysten voimaantulosäännökset vaihtelevat. Tilintarkastuslain ja ISA-tilintarkastusstandardien uudistettuja säännöksiä sovelletaan käytännössä ensimmäisen kerran 31.12.2016 päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin. EU-asetuksen vaatimuksia taas sovelletaan pääsääntöisesti 17.6.2016 tai sen jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksissa eli käytännössä vuonna 2017 päättyvillä tilikausilla.

Tilintarkastuskertomusmääräysten uudistaminen merkitsi tilintarkastuskertomusten huomattavaa pidentymistä ja niiden informaatioarvon lisääntymistä. Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastuskertomuksille säädettiin lisävaatimuksia, ja jatkossa ne poikkeavat sisällöltään ja laajuudeltaan muiden yhteisöjen tai säätiöiden tilintarkastuskertomuksista aiempaa enemmän. Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastuskertomuksen lisävaatimukset selostetaan kirjassa jäljempänä omassa alaluvussaan.

Tilintarkastuskertomus jaetaan kahteen erilliseen osioon, jotka otsikoidaan seuraavasti:

- Tilinpäätöksen tilintarkastus
- Muut raportointivelvoitteet.

Ensimmäisessä osiossa tilintarkastaja raportoi tilinpäätöksen tarkastuksesta, toinen osio sisältää kaiken muun tilintarkastajalta edellytetyn raportoinnin. Toinen osio jää tilintarkastuskertomuksesta kokonaan pois, jos lausumia ei ole.

Tilinpäätöksen tilintarkastusta koskevat tiedot

Tilintarkastuskertomus aloitetaan tärkeimmästä eli antamalla lausunto tilinpäätöksestä. Lausuntokappaleessa tilintarkastajan tulee ottaa kantaa:

1. antaako tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännöstön mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
2. täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset.

Tilintarkastajan lausunto on joko vakiomuotoinen, varauman sisältävä tai kielteinen. Jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, tilintarkastajan on ilmoitettava tästä tilintarkastuskertomuksessa.

Lausuntokappaleessa myös yksilöidään tilintarkastuksen kohteena oleva tilinpäätös ilmoittamalla tarkastuskohteen nimi, y-tunnus ja tilikausi, jota tilintarkastus koskee, sekä tilinpäätökseen sisältyvät osat. Lisäksi yksilöidään, mitä tilinpäätössäännöstöä on noudatettu tilinpäätöstä laadittaessa. Käytännössä vaihtoehtoiset normistot ovat Suomen kirjanpitolainsäädäntö tai Euroopan unionissa hyväksytyt IFRS-standardit. Lausuntokappaletta seuraavat lausunnon perustelut.

Tilintarkastuskertomuksen ensimmäisessä osiossa annetaan vielä selvitys, mitkä ovat tarkastuskohteen hallituksen ja toimitusjohtajan tilinpäätöstä koskevat velvollisuudet ja mitkä ovat tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa. Tilintarkastusstandardeihin ja tilintarkastuslakiin perustuvat selvitykset ovat laajoja ja perinpohjaisia.

Muita raportointivelvoitteita koskevat tiedot

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastuskertomuksessa on annettava tarpeelliset lisätiedot seikoista, joihin tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota, sekä tiedot seikoista, jotka voivat antaa olennaista aihetta epäillä yhteisön tai säätiön kykyä jatkaa toimintaansa.

Tilintarkastuksessa havaitut vastuuvelvollisten rikkomukset voivat johtaa tilintarkastajan velvollisuuteen raportoida asiasta tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön hallituksen jäsen, toimitusjohtaja tai muu vastuuvelvollinen on

- syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan
- rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Huomautukset kirjataan tilintarkastuskertomuksen Muut raportointivelvoitteet -osioon oman otsakkeensa alle.

Jos tilinpäätöksen lisäksi on laadittu toimintakertomus, annetaan sitä koskevat lausunnot Muut raportointivelvoitteet -osiossa. Tilintarkastuslain edellyttämissä lausunnoissa on todettava

- onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti
- ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia.

On lisäksi todettava, onko tilintarkastaja tilintarkastuksen yhteydessä saamiensa tietojen perusteella havainnut olennaisia virheellisyyksiä toimintakertomuksessa, sekä ilmoitettava näiden virheellisyyksien luonteesta.

Erityislainsäädäntö voi edellyttää lisälausuntojen antamista tilintarkastuskertomuksessa. Säätiölain perusteella säätiön tilintarkastus-

kertomuksessa tulee antaa lausunto siitä, onko säätiön tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa annettu säätiön toiminnasta olennaiset tiedot säätiön tarkoituksen ja sääntömääräysten noudattamisen arvioimiseksi ja onko säätiön toimielinten jäsenille suoritettuja palkkioita pidettävä tavanomaisina. Osakeyhtiölle selvitystilan aikana annettavaan tilintarkastuskertomukseen on lisättävä lausuma siitä, onko selvitystilaa tarpeettomasti pitkitetty ja ovatko selvitysmiehet muuten toimineet asianmukaisesti. Jos arvopaperimarkkinalaissa tarkoitettuja tilikauden osavuosikatsauksia ei ole laadittu säännösten mukaisesti, asiasta on ilmoitettava julkisesti noteeratun kirjanpitovelvollisen tilintarkastuskertomuksessa.

Erityisiä lausumia tulee antaa myös eläkesäätiön, eläkekassan, henkilöstörahaston, puolueen sekä maakaasuliiketoimintaa harjoittavan yrityksen tai laitoksen tilintarkastuskertomuksissa näitä sääntelevän erityislainsäädännön perusteella. Velvoitteita lisälausuntoihin voi syntyä muullakin perusteella. Esimerkiksi Suomen Asianajajaliiton säännöt edellyttävät, että sen jäsenyrityksen tilintarkastuskertomuksessa annetaan erityinen lausunto lupaehtojen ja osakassopimuksia koskevien säännösten noudattamisesta. Lisälausunnot annetaan tilintarkastuskertomuksen Muut raportointivelvoitteet -osiossa.

Tilintarkastuskertomuksen Muut raportointivelvoitteet -osioon voidaan myös sisällyttää yhtiökokouksen tai muun toimielimen edellyttämät tilintarkastukseen liittyvät lausumat. Toimielimellä ei tarkoiteta toimitusjohtajaa tai isännöitsijää, mutta tarkastuskohteen hallitus voinee edellyttää tällaisia lausumia. Tilintarkastajalta voi kuitenkin vaatia tilintarkastuskertomuksessa annettavaksi ainoastaan sellaisia lausumia, jotka perustuvat suoritettuun tilintarkastukseen eivätkä siten muuta tilintarkastuksen kohdetta tai sisältöä. Näiden lausumien valmistelu ei myöskään saa aiheuttaa tilintarkastajalle merkittävää lisätyötä. Tällaisia tarkastuskohteen toimielimen edellyttämiä lausumia voivat olla esimerkiksi lausumat tuloksen käsittelystä tai lausuma vastuuvelvollisten vastuuvapaudesta.

Muut seikat

Jos yhteisöllä tai säätiöllä on kaksi tai useampi tilintarkastaja, tilintarkastajat antavat yhteisen tilintarkastuskertomuksen. Jos tilintarkastajat eivät ole yksimielisiä annettavasta lausunnosta, huomautuksesta

tai muusta lausumasta, esittävät tilintarkastajat kertomuksessa selkeästi oman kantansa ja erimielisyyden syyn.

Tilintarkastuskertomus päivätään sille päivälle, jona tilintarkastustyö on saatettu päätökseen. Asialla on tärkeä merkitys, sillä se kertoo lukijalle, että tilintarkastuskertomuksessa on otettu huomioon tuohon päivään mennessä tilintarkastajan tietoon tulleiden tapahtumien vaikutus. Tilintarkastuskertomus on mahdollista päivätä aikaisintaan tilinpäätöksen valmistumispäivälle. Tilinpäätös taas katsotaan valmistuneeksi silloin, kun kirjanpitovelvollinen on sen allekirjoittanut. Päiväyksen paikkakunnaksi merkitään se paikkakunta, jossa tilintarkastajan toimipaikka sijaitsee. Kaikki tilintarkastajat allekirjoittavat tilintarkastuskertomuksen. Jos tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö, allekirjoittajana yhteisön puolesta on päävastuulliseksi tilintarkastajaksi ilmoitettu henkilö.

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunnalla on oikeus julkistaa verkkosivuillaan ilmoitus siitä, että tilintarkastajan antama tilintarkastuskertomus ei täytä siitä annettuja säännöksiä. Ilmoituksessa on mainittava, mistä tilintarkastuskertomuksesta ja tilintarkastajasta on kyse.

Seuraavassa on esitetty Suomen Tilintarkastajat ry:n laatima tilintarkastuskertomusmalli. Malli on laadittu 19.8.2016 voimaan tulleen tilintarkastuslain ja uudistetun ISA 700 -tilintarkastusstandardin pohjalta tilanteeseen, jossa yksittäinen osakeyhtiö on laatinut toimintakertomuksen sekä tilinpäätöksen, johon sisältyy rahoituslaskelma. Malli on tehty oletuksella, että tarkastuskohde ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö eikä se laadi konsernitilinpäätöstä. Jos tarkastuskohde on konsernin emoyhtiö, joka laatii konsernitilinpäätöksen, se otetaan huomioon kertomuksen sanamuodoissa. Merkitään esimerkiksi, että ”tilinpäätös sisältää konsernin ja emoyhtiön taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetiedot”. Mallissa esitetään tilintarkastajan velvollisuuksien kuvaus kokonaisuudessaan tilintarkastuskertomuksessa otsikon Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa alla. ISA 700 -tilintarkastusstandardin mukaan kuvaus voidaan esittää tilintarkastuskertomuksessa, sen liitteenä tai viranomaisen nettisivuilla.

ESIMERKKI

TILINTARKASTUSKERTOMUS

X Oy:n yhtiökokoukselle

TILINPÄÄTÖKSEN TILINTARKASTUS

Lausunto

Olemme tarkastaneet X Oy:n (y-tunnus 123456-7) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.7.2007–30.6.2008. Tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetiedot.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Hyvän tilintarkastustavan mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa. Olemme riippumattomia yhtiöstä niiden Suomessa noudatettavien eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat suorittamaamme tilintarkastusta, ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset. Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat myös sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka ne katsovat tarpeelliseksi voidakseen laatia tilinpäätöksen, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

Hallitus ja toimitusjohtaja ovat tilinpäätöstä laatiessaan velvollisia arvioimaan yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuvissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen, että tilinpäätös on laadittu toiminnan jatkuvuuteen perustuen. Tilinpäätös laaditaan toiminnan jatkuvuuteen perustuen, paitsi jos yhtiö aiotaan purkaa tai sen toiminta lakkauttaa tai ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

Hyvän tilintarkastustavan mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi:

- Tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin riski siitä, että virheestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- Muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.
- Arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.

– Teemme johtopäätöksen siitä, onko hallituksen ja toimitusjohtajan ollut asianmukaista laatia tilinpäätös perustuen oletukseen toiminnan jatkuvuudesta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
– Arvioimme tilinpäätöksen, liitetiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.
– Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

MUUT RAPORTOINTIVELVOITTEET

Muu informaatio

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat muusta informaatiosta. Muu informaatio käsittää toimintakertomukseen sisältyvän informaation. Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota.

Velvollisuutenamme on lukea toimintakertomukseen sisältyvä informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko toimintakertomukseen sisältyvä informaatio olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen tai tilintarkastusta suoritettaessa hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä. Velvollisuutenamme on lisäksi arvioida, onko toimintakertomus laadittu sen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti.

Lausuntonamme esitämme, että toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat yhdenmukaisia ja että toimintakertomus on laadittu

toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti.

Jos teemme suorittamamme työn perusteella johtopäätöksen, että toimintakertomukseen sisältyvässä informaatiossa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Meillä ei ole tämän asian suhteen raportoitavaa.

[Muita alaotsikoita tarpeen mukaan]

[Tilintarkastajan toimipaikka ja päiväys]

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Tilintarkastajan osoite]

(Suomen Tilintarkastajat ry, 9.9.2016)

Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastuskertomuksen lisävaatimukset

Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastuskertomukset annetaan olennaisesti laajempina kuin muiden yhteisöjen tilintarkastuskertomukset. Ero perustuu EU:n tilintarkastusasetuksessa oleviin tilintarkastuskertomusmääräyksiin, mutta myös ISA-standardeissa on pelkästään PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksia koskevia säännöksiä.

EU:n tilintarkastusasetuksen 10. artikla edellyttää, että PIE-yhteisön tilintarkastuskertomukseen on edellä esitetyn lisäksi sisällytettävä seuraavat asiat:

1. Maininta siitä, mikä taho on valinnut tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön.
2. Ilmoitus valitsemispäivämäärästä ja siitä, kuinka kauan tilintarkastustoimeksianto on keskeytyksettä jatkunut.
3. Tilintarkastuslausunnon tueksi on annettava
   – kuvaus siitä, mitkä ovat merkittävimmät arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit, mukaan lukien arvioidut väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskit

- yhteenveto siitä, miten tilintarkastaja on toiminut näiden riskien johdosta
- näihin riskeihin liittyvät keskeiset havainnot silloin, kun se on merkityksellistä.

Tilintarkastuskertomukseen on sisällyttävä viittaus asianomaisiin tilinpäätöksen tietoihin selkeästi, jos se on merkityksellistä niiden tilintarkastuskertomuksessa annettujen edellä mainittujen tietojen kannalta, jotka koskevat kutakin arvioitua väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskiä.

4. Selvitys siitä, missä määrin tilintarkastuksessa katsottiin voitavan havaita sääntöjenvastaisuudet ja väärinkäytökset.
5. Vahvistus siitä, että tilinpäätöksen tilintarkastuskertomuksesta annettu lausunto on ristiriidaton tarkastuskohteen tarkastusvaliokunnalle annettavan lisäraportin kanssa.
6. Ilmoitus siitä, että kiellettyjä muita kuin tilintarkastuspalveluja ei ole suoritettu ja että tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö oli tilintarkastusta suorittaessaan täysin riippumaton tarkastettavasta yhteisöstä.
7. Ilmoitus mahdollisista palveluista, jotka tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on suorittanut tarkastettavalle yhteisölle ja sen määräysvallassa oleville yrityksille lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi ja joita ei ole esitetty toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksessä.

Kohdan 5 lisäraportilla tarkoitetaan tilintarkastusta täydentävää kertomusta, joka tilintarkastajan on annettava PIE-yhteisön tarkastusvaliokunnalle. Jos tarkastettavalla yhteisöllä ei ole tarkastusvaliokuntaa, lisäraportti annetaan tarkastettavassa yhteisössä vastaavia tehtäviä hoitavalle elimelle. Merkittävän laajan lisäraportin yksityiskohtainen sisältö on määritelty EU:n tilintarkastusasetuksen 11. artiklassa. Artikla on kirjan liitteenä. Lisäraportteja on annettava 2017 tilikaudesta alkaen.

PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomusten informaatioarvoa kasvattaa jatkossa myös kertomuksiin lisättävät tiedot ISA 701 -tilintarkastusstandardin mukaisista tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista (englanniksi Key Audit Matters, KAM).

Tilintarkastuksen kannalta keskeisillä seikoilla tarkoitetaan seikkoja, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat olleet

merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa.

Tilintarkastaja valitsee tilintarkastuskertomuksessa esitettäväksi seikat, joista on kommunikoitu hallintoelimien kanssa ja jotka ovat vaatineet tilintarkastajalta eniten huomiota. Esitettäviä seikkoja valitessaan tilintarkastajan tulee ottaa huomioon erityisesti korkean riskin alueet, merkittävää ammatillista harkintaa edellyttäneet alueet, esimerkiksi monimutkaiset arvionvaraiset erät, sekä tilikaudella toteutuneiden merkittävien tapahtumien tai liiketoimien vaikutus tilintarkastukseen. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat määritetään tarkastuskohteittain, ja niiden aiheet ja lukumäärä vaihtelevat. Aihepiirit samalla toimialalla toimivien kesken muodostunevat jossain määrin yhteneviksi. Saman tarkastuskohteen osalta aiheet todennäköisesti vaihtelevat vain vähän tilikausittain, jos muutoksia toimintaympäristössä, laskentaperiaatteissa, liiketoiminnassa tai konsernin rakenteessa ei ole ollut. Toisaalta yksittäisillä merkittävillä tapahtumilla, kuten yrityskaupoilla, voi olla vaikutusta keskeisten seikkojen valintaan.

Tilintarkastuskertomuksessa raportoitavien seikkojen lukumäärään vaikuttavat esimerkiksi tarkastuskohteen koko ja monimutkaisuus, sen liiketoiminnan ja toimintaympäristön luonne sekä vallitsevat olosuhteet. Yleisesti mitä useampia seikkoja alun perin määritetään tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi, sitä enemmän tilintarkastajan pitää harkita uudelleen, mitkä näistä seikoista ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisen seikan määritelmän mukaisia. Pitkähköt luettelot tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista voivat olla ristiriidassa sen ajatuksen kanssa, että kyseiset seikat ovat tilintarkastuksen kannalta merkittävimpiä.

Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen kuvauksessa tilintarkastuskertomuksessa selostetaan, miksi seikka on tilintarkastuksen kannalta keskeinen, miten asia otettiin huomioon tilitarkastuksessa ja miten asiaa lähestyttiin, sekä annetaan lyhyt kuvaus suoritetuista toimenpiteistä, päätelmistä sekä havainnoista. Soveltuvissa tapauksissa viitataan seikkaa koskevaan tilinpäätöksen liitetietoon. Raportoitavaa tekstiä varten ei ole vakiomalleja, vaan keskeiset seikat räätälöidään kullekin tarkastuskohteelle tilikausittain.

Mukautettu tilintarkastuskertomus

Kun tilintarkastuskertomus ei ole vakiomuotoinen eli puhdas, sen sanotaan olevan mukautettu. Tilintarkastuskertomus on mukautettu, kun

- vähintään yksi tilintarkastuslain edellyttämistä lausunnoista on annettu varauman sisältävänä tai kielteisenä tai lausuntoa ei ole voitu antaa lainkaan
- erityislainsäädännön edellyttämä lausunto on annettu vakiomuodosta poikkeavana
- tilintarkastuskertomus sisältää huomautuksen vastuuvelvolliselle
- tilintarkastuskertomus sisältää tilintarkastajan antaman lisätiedon.

Mukautetusta lausunnosta on kyse silloin, kun jokin tilintarkastuslain tai erityislainsäädännön edellyttämä lausunto poikkeaa vakiomuodosta. Mukautetut lausunnot on aina perusteltava. Mukautuksen perustelut annetaan tiivistetysti tilintarkastuskertomuksessa ja mukautettua lausuntoa voidaan perustella yksityiskohtaisemmin tilintarkastuslain 3 luvun 7 §:n mukaisessa tilintarkastuspöytäkirjassa. Huomionarvoista on, että tilintarkastuspöytäkirjassa olevilla lausumilla ei voi kuitenkaan korvata tilintarkastuskertomuksessa lausuttavia asioita miltään osin.

ISA 705 -tilintarkastusstandardin mukaan tilintarkastajan tulee mukauttaa tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausunto silloin, kun

- tilintarkastaja tekee hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen, että tilinpäätöksessä kokonaisuutena on olennainen virheellisyys
- tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen johtopäätöksen, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuutena ole olennaista virheellisyyttä.

Ensimmäisessä kohdassa mainitut tapaukset johtavat varauman sisältävään tai kielteiseen lausuntoon. Jälkimmäisessä kohdassa mainitut tapaukset johtavat varauman sisältävään lausuntoon tai lausunnon antamatta jättämiseen. Jos mukauttamiseen vaikuttavan seikan luonne on laajalle ulottuva, valitaan kahdesta lausunnosta jyrkempi. Asiaa havainnollistaa seuraava kuva.

Mukauttamiseen johtavan seikan luonne	Tilintarkastajan harkintaan perustuva ratkaisu tilinpäätökseen kohdistuvien vaikutusten tai mahdollisten vaikutusten laajuudesta	
	Olennainen mutta ei laajalle ulottuva	**Olennainen ja laajalle ulottuva**
Tilinpäätös on olennaisesti virheellinen	Varauman sisältävä lausunto	Kielteinen lausunto
Ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastus-evidenssiä	Varauman sisältävä lausunto	Jätetään lausunto antamatta

Erityyppiset mukautetut lausunnot (Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 705 Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen)

Tilanne, jossa tilintarkastajan työn laajuutta on rajoitettu, voi johtaa vakiomuodosta poikkeavan lausunnon antamiseen tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastajalle ei esimerkiksi ole annettu mahdollisuutta osallistua vaihto-omaisuuden inventointiin tai häntä on estetty hankkimasta vahvistuksia myyntisaamisista. Tilintarkastaja voi tällöin antaa varauman sisältävän lausuman tai jättää lausunnon antamatta. Tilintarkastuskertomuksessa tulee kuvata kyseisiä rajoituksia ja selvittää niiden vaikutus tilintarkastukseen.

Niin ikään vakiomuodosta poikkeavan lausunnon antamiseen voi johtaa tilanne, jossa tilintarkastajan ja tilinpäätöksen laatineen toimivan johdon välillä on erimielisyyttä valittujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden hyväksyttävyydestä, niiden soveltamistavasta tai tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen riittävyydestä. Jos erimielisyydet ovat olennaisia, tilintarkastajan tulee antaa varauman sisältävä tai kielteinen lausunto.

ESIMERKKI
VARAUMAN SISÄLTÄVÄSTÄ LAUSUNNOSTA

X Oy:n yhtiökokoukselle

TILINPÄÄTÖKSEN TILINTARKASTUS

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tarkastaneet X Oy:n…

Lausuntonamme esitämme, että varauman sisältävän lausunnon perusteluissa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia lukuun ottamatta tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Meidät valittiin yhtiön tilintarkastajiksi 30.12.20X1 jälkeen, emmekä näin ollen havainnoineet fyysistä inventointia tilikauden lopussa. Emme pystyneet vaihtoehtoisilla tavoilla varmistumaan vaihto-omaisuuden määrästä 31.12.20X0, joka on merkitty taseeseen rahamäärään xxx. Näistä seikoista johtuen emme pystyneet selvittämään, olisiko mahdollisesti ollut tarpeellista tehdä oikaisuja vaihto-omaisuuteen sekä tuloslaskelmaan.

…

Tilintarkastajan toimipaikka, päiväys sekä tilintarkastajan allekirjoitus ja osoite

Tilintarkastuskertomus on mukautettu silloin, kun siihen sisältyy tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen tarkastuskohteen vastuuvelvollisille annettu huomautus. Tilintarkastajan on huomautettava, jos vastuuvelvollinen on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan, tai hän on rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia tai yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä tai vastaavaa. Vahingonkorvausvastuu-

seen liittyvä huomautus annetaan siis vain silloin, kun vahinkoa on saattanut aiheutua tarkastuskohteelle – ei kolmannelle osapuolelle. Huomautus toki silloinkin annetaan, jos kysymyksessä on yhteisöä tai säätiötä koskevan lain tai sen yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai sääntöjen vastainen toiminta. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu, ettei vähäisiä ja epäolennaisia määräysten vastaisia (selviäkään) toimia esitetä huomautuksena tilintarkastuskertomuksessa.

ESIMERKKI HUOMAUTUKSESTA

TILINTARKASTUSKERTOMUS

X Oy:n yhtiökokoukselle

TILINPÄÄTÖKSEN TILINTARKASTUS

Lausunto

Olemme tarkastaneet X Oy:n…

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset.

…

Huomautus hallitukselle

Yhtiön oma pääoma on tilikauden aikana muodostunut negatiiviseksi. Yhtiön hallitus on laiminlyönyt velvollisuutensa tehdä osakepääoman menettämisestä osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n edellyttämän rekisteri-ilmoituksen. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Tilintarkastajan toimipaikka, päiväys sekä tilintarkastajan allekirjoitus ja osoite

Tilintarkastuskertomus katsotaan mukautetuksi myös silloin, kun siihen sisällytetään lisätieto. Lisätietokappaletta tulee käyttää harkiten, sillä jo pelkän lisätiedon antaminen tilintarkastuskertomuksessa tulkitaan käytännössä niin, että on olemassa jokin erityinen syy poiketa vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta. Lisätietokappaleen sisällyttäminen tilintarkastuskertomukseen ei pääsääntöisesti vaikuta tilintarkastajan lausuntoon.

ESIMERKKI MERKITTÄVÄÄ EPÄVARMUUTTA KOSKEVASTA LISÄTIETOKAPPALEESTA

TILINTARKASTUSKERTOMUS

X Oy:n yhtiökokoukselle

TILINPÄÄTÖKSEN TILINTARKASTUS

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet X Oy:n…

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset.

…

Lisätieto

Haluamme kiinnittää huomiota tilinpäätöksen liitetietoon nro X. Yhtiö on haastettu kuluvan vuoden alussa oikeuteen tuotevastuuvahinkoon liittyvässä vahingonkorvausasiassa. Yhtiölle epäsuotuisasta oikeuden päätöksestä voi aiheutua merkittäviä vahingonkorvauskuluja, joiden määrää ei ole kuitenkaan mahdollista arvioida. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Tilintarkastajan toimipaikka, päiväys sekä tilintarkastajan allekirjoitus ja osoite

Tilintarkastuspöytäkirja

Tilintarkastuspöytäkirja on kolmas tilintarkastuslakiin perustuvista tilintarkastajan raporteista. Tilintarkastuspöytäkirjassa tilintarkastaja voi esittää hallitukselle, hallintoneuvostolle, toimitusjohtajalle tai muulle vastuuvelvolliselle huomautuksia seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa tai PIE-yhteisön tarkastusvaliokunnalle annettavassa lisäraportissa. Tilintarkastuspöytäkirja on tilintarkastuskertomusta alempiasteinen raportointimuoto. Siinä raportoidaan vähemmän merkitykselliset seikat, jotka tilintarkastaja kuitenkin katsoo tarpeelliseksi esittää vastuuvelvollisille.

Tilintarkastuspöytäkirja annetaan tarkastuskohteen hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle, jonka on viipymättä käsiteltävä pöytäkirja ja säilytettävä se luotettavalla tavalla. Käytännössä tämä tarkoittaa tilintarkastuspöytäkirjan käsittelyä hallituksen kokouksessa ja sen säilyttämistä kyseisestä kokouksesta laaditun pöytäkirjan liitteenä.

Tavallisesti tilintarkastuspöytäkirja annetaan tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä, mutta se voidaan antaa myös tilikauden aikana. Jos tilintarkastajia on useita, he yleensä antavat tilintarkastuspöytäkirjan yhteisesti. Estettä ei kuitenkaan ole sille, että tilintarkastaja laatii oman tilintarkastuspöytäkirjan niin halutessaan. Asialla on merkitystä erityisesti silloin, kun tilintarkastajilla on näkemyseroja.

Tilintarkastuspöytäkirjan huomautukset perustuvat tilintarkastuksessa tehtyihin havaintoihin, ja ne voivat koskea tilinpäätöstä, toimintakertomusta, kirjanpitoa, valvontajärjestelmää, varainhoitoa, hallintoa tai muuta tarkastuksen piiriin kuuluvaa seikkaa. Tilintarkastuspöytäkirjaan sisällytettäviä asioita ovat esimerkiksi havainnot pikaisten toimenpiteiden tarpeellisuudesta ja virheiden osoittaminen niiden korjaamista varten. Jos tilintarkastuspöytäkirjassa esiin tuotujen puutteiden tai virheiden käsittely ja korjaaminen on laiminlyöty, voi seurauksena olla huomautuksen tekeminen tilintarkastuskertomuksessa.

Tilintarkastuspöytäkirjan tarkoituksena on hallituksen, hallintoneuvoston, toimitusjohtajan tai muun vastuullisen toimielimen informointi luotettavalla tavalla. Toisin kuin tilintarkastuskertomus ja tilinpäätösmerkintä, tilintarkastuspöytäkirja ei ole julkinen asiakirja, joten tilintarkastuskertomuksessa ei voida viitata tilintarkastuspöytä-

kirjaan. Toisaalta yleensä tilintarkastuskertomuksessa annettua huomautusta tai muuta mukauttamista perustellaan laajemmin tilintarkastuspöytäkirjassa.

Tilintarkastuspöytäkirjan ulkoisista muotoseikoista ei ole tarkempia määräyksiä, mutta olennaista on, että siitä käy yksiselitteisesti ilmi, mistä asiakirjasta on kysymys. Tämä on tärkeää, jotta pöytäkirja erottuu mahdollisista muista tilintarkastajan laatimista lakiin perustumattomista muistioista tai raporteista. Selvintä lienee otsikoida asiakirja täsmällisesti tilintarkastuspöytäkirjaksi ja sisällyttää pöytäkirjaan viittaus asianomaiseen tilintarkastuslain kohtaan. Pöytäkirjaan on myös yksilöitävä selkeästi sen vastaanottaja.

PERIAATEMALLI TILINTARKASTUSPÖYTÄKIRJASTA

TILINTARKASTUSPÖYTÄKIRJA

X Oy:n tilikauden 1.1.–31.12.200X tilintarkastajina esitämme tilintarkastuslain 3 luvun 7 §:n tarkoittamana tilintarkastuspöytäkirjana yhtiön hallitukselle seuraavaa:

Asiakokonaisuudet:
- kysymykseen tulevien lainkohtien, yhtiöjärjestyksen, sääntöjen, sopimusten tai päätösten referointi
- tilanteen kuvaus
- johtopäätökset.

Tämä pöytäkirja annetaan hallituksen puheenjohtaja X:lle hallituksen kokouksessa käsiteltäväksi.

Päiväys ja tilintarkastajan allekirjoitus

Tilintarkastusmuistio

Varsinkin tilikauden aikana tehdystä tilintarkastuksesta tilintarkastaja voi laatia vastuuvelvollisille tarkastuskohteittain tai -kerroittain vapaamuotoisia kirjallisia raportteja. Usein tällainen raportti otsi-

koidaan tilintarkastusmuistioksi, mutta myös muita nimityksiä käytetään, kuten valvontatilintarkastuskertomus tai tarkastusmuistio. Kyseessä on laissa sääntelemätön raportointimuoto, jonka voi tulkita tilintarkastuspöytäkirjaa alempiasteiseksi tilintarkastajan raportiksi. Tilintarkastusmuistiossa esitetään tarkastushavainnot, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa tai tilintarkastuspöytäkirjassa.

Kun tilintarkastusmuistiosta ei ole laissa säännöksiä, sen sisältö ja muoto määräytyy olosuhteiden ja tilintarkastajan harkinnan mukaan. Tilintarkastusmuistio voi rakentua esimerkiksi seuraavasti:

- otsikko, joka yksilöi raportin niin, ettei se ole sekoitettavissa tilintarkastajan lakisääteisiin raportteihin
- tarkastuskohde ja ajanjakso, jota tarkastus koskee
- tiedot tarkastukseen osallistuneista ja tarkastusajankohdasta
- tarkastustyön kuvaus: tarkastuksen kohde, käytettävissä ollut aineisto, tarkastusmenetelmät
- tarkastushavainnot: kehittämistarpeet, puutteet, virheet
- johtopäätökset ja suositukset.

Tilintarkastuspöytäkirjan tapaan tilintarkastusmuistio on tarkastuskohteen sisäinen asiakirja. Tarkkaa rajanvetoa siitä, tulisiko yksittäinen tarkastushavainto raportoida tilintarkastusmuistiossa vai tilintarkastuspöytäkirjassa, ei ole mahdollista tehdä. Asian ratkaisee tilintarkastaja tapauskohtaisesti harkintansa mukaan. Jos tilintarkastusmuistoissa esiin tuotujen puutteiden tai virheiden korjaaminen laiminlyödään, voi seurauksena olla huomautuksen tekeminen tilintarkastuspöytäkirjassa tai -kertomuksessa. Tilintarkastusmuistio voidaan myös kirjoittaa suoraan sähköpostiviestiin, jolloin sen toimittamisen ajankohta ja vastaanottajat dokumentoituvat yksiselitteisesti.

Tilintarkastajan muut raportit

Tilintarkastusta koskevaa sääntelyä on Suomen lainsäädännössä enemmän kuin usein tiedostetaan. Tilintarkastuslain ja valtioneuvoston tilintarkastuksesta antaman asetuksen lisäksi käytännössä kaikissa yhteisöjen, säätiöiden, yhteisetuuksien ja vastaavien organisaatioiden toimintaa koskevissa säännöksissä on määräyksiä tilintarkastuksesta ja monissa myös säännöksiä tilintarkastajan raporteista. Näiden lisäk-

si lukuisissa muissa taloudellista toimintaa koskevissa säännöksissä on määräyksiä tilintarkastajan raportoinnista.

Yhteisölainsäädäntöön perustuvia tilintarkastajan todistuksia ja lausuntoja on käsitelty kirjassa osakeyhtiön ja henkilöyhtiön tilintarkastusta koskevissa luvuissa. Alla on esitetty esimerkinomainen luettelo tilintarkastajan muuhun sääntelyyn kuin tilintarkastuslakiin tai yhteisölainsäädäntöön perustuvista erillisistä raporteista tai lausunnoista:

- raportti puolivuosikatsauksen yleisluonteisesta tarkastuksesta (arvopaperimarkkinalaki)
- riippumattoman tilintarkastajan varmennusraportti esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta (komission esiteasetus)
- TEKES-tilitykseen liitettävä tilintarkastajan raportti (TEKES yleiset ehdot)
- tilintarkastajan raportti raha-automaattiavustusten käytöstä (RAY:n ohje)
- selvitys velallisen taloudellisesta tilanteesta sen hakeutuessa saneerausmenettelyyn (laki yrityksen saneerauksesta)
- tilintarkastajan raportti erikseen sovituista toimenpiteistä teleyrityksen kustannuslaskentajärjestelmän tarkastuksiin liittyen (tietoyhteiskuntakaari)
- tilintarkastajan raportti erikseen sovituista toimenpiteistä rahankeräyksen tarkastukseen liittyen (rahankeräyslaki)
- todistus tavara- ja joukkoliikenneluvan hakijan taloudellisista voimavaroista (EU:n liikenteenharjoittaja-asetus)
- lausunto välitilinpäätöksestä ja taloussuunnitelman toteuttamisesta annetusta selvityksestä (asuntokauppalaki)
- kuluttajavirastolle toimitettaviin selvityksiin liitettävä lausunto (laki valmismatkaliikkeistä)
- lausunto bingopelin toimeenpanon kannattavuudesta (arpajaislaki).

5.
Osakeyhtiön tilintarkastuksen erityiskysymyksiä

Osakeyhtiön tilintarkastus

Vuonna 2016 kaupparekisteriin oli rekisteröity noin 270 000 osakeyhtiötä, joista toimivia yhtiöitä arvioidaan olevan noin 200 000. Osakeyhtiö on yleisin yritysmuoto Suomessa, ja selvästi suurin osa tilintarkastustyöstä tehdään osakeyhtiöissä.

Osakeyhtiön tilintarkastusvelvollisuus perustuu tilintarkastuslain lisäksi osakeyhtiölaissa tai yhtiöjärjestyksessä oleviin määräyksiin. Osakeyhtiön velvollisuus valita tilintarkastaja syntyy, kun jokin seuraavista ehdoista täyttyy:

- Tilintarkastuslaissa säädetyt kokoluokkarajat (taseen loppusumma, liikevaihto, henkilökunnan lukumäärä) ylittyvät.
- Osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa yhtiökokouksessa edustetuista osakkeista, vaativat tilintarkastajan valitsemista.
- Yhtiöjärjestyksessä on määräys tilintarkastajan valitsemisesta.

Osakeyhtiön tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sekä osakeyhtiön hallinnon tilintarkastusta on käsitelty luvuissa 2 ja 3.

Osakeyhtiöiden rakenne- ja rahoitusjärjestelyt

Kuten edellä hallinnon tarkastuksen yhteydessä on todettu, erilaisten rakenne- ja rahoitusjärjestelyjen tarkastaminen on yksi tilintarkastuksen kohteista. Asia koskee ennen muuta osakeyhtiöitä. Pääoman hankintaan ja palauttamiseen sekä yhtiörakenteen muuttamiseen liittyviä toimia on säännelty laajasti osakeyhtiölaissa.

Osakeyhtiöiden rakenne- ja rahoitusjärjestelyjä ovat esimerkiksi
- osakeanti
- optio- ja muut vastaavat järjestelyt
- osakepääoman korottaminen
- pääomalainan nostaminen, palauttaminen ja koronmaksu
- yhtiön varojen jakaminen osinkona, omia osakkeita hankkimalla, osakepääomaa alentamalla tai muuten
- sulautuminen
- jakautuminen
- osakkeiden lunastaminen
- yhtiömuodon muuttaminen
- yhtiön purkaminen.

Rakenne- ja rahoitusjärjestelyjen kirjanpidollinen ja oikeudellinen tarkastaminen kuuluu vuositilintarkastuksen olennaisiin tarkastuskohteisiin, mutta tavallista on, että tilintarkastaja ottaa niihin kantaa jo tilikaudella ennen niiden toteuttamista. Joissain tilanteissa tilintarkastajalta tarvitaan myös erityinen osakeyhtiölakiin perustuva kirjallinen todistus tai lausunto, joita ovat
- todistus osakkeiden tai osakepääoman maksamisesta
- lausunnot apportti- ja jälkiapporttitilanteissa
- lausunnot ja todistus sulautumisen yhteydessä
- lausunnot ja todistus jakautumisen yhteydessä
- todistus osakeyhtiömuotoa muutettaessa.

Todistus osakkeiden tai osakepääoman maksamisesta

Osakeyhtiötä perustettaessa ja osakepääomaa korotettaessa tulee kaupparekisteri-ilmoitukseen liittää yhtiön tilintarkastajan todistus siitä, että osakeyhtiölain säännöksiä osakkeiden tai osakepääoman maksamisesta on noudatettu. Pelkästään osakepääoman maksamisesta on kyse esimerkiksi silloin, kun yhtiöön tehdään osakepääomasijoitus antamatta vastineeksi osakkeita. Niin yhtiötä perustettaessa kuin osakepääomaa korotettaessakin tilintarkastajan on todistuksen antamisen yhteydessä syytä tarkastaa perustamisasiakirjat tai osakepääoman korotukseen liittyvät asiakirjat myös niiltä osin kuin se ei ole välttämätöntä pelkän

todistuksen antamisen kannalta. Asiakirjojen tarkastaminen on joka tapauksessa edessä vuositilintarkastuksen yhteydessä.

Maksu tarkastetaan täsmäyttämällä maksun todentava pankin tiliote tai vastaava rahalaitoksen antama todistus kaupparekisterin ilmoituslomakkeeseen ja perustamissopimukseen, merkintälistaan tai muuhun asiakirjaan, jossa on sitouduttu osakemerkintöihin ja/tai osakepääoman korottamiseen. Sekä osakepääomaan että sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon merkittävien määrien tulee olla kokonaan maksettu. Yhtiötä perustettaessa tulee lisäksi tarkastaa, ettei osakkeista maksettua määrää ole käytetty ennen kuin hallitus on valittu. Kaikkien tarkastettavien asiakirjojen tulee olla alkuperäisiä ja allekirjoitettuja. Tilintarkastajan todistus voidaan antaa kaupparekisterin ilmoituslomakkeella, erillisenä asiakirjana tai sähköisesti, jos ilmoitus on tehty yritys- ja yhteisötietojärjestelmän verkkopalvelussa.

ESIMERKKI

TILINTARKASTAJAN TODISTUS REKISTERIVIRANOMAISELLE

X Oy:n tilintarkastajana todistan, että osakeyhtiölain säännöksiä osakkeiden/osakepääoman maksamisesta on noudatettu.

Päiväys ja tilintarkastajan allekirjoitus

Jos yhtiössä ei lain tai yhtiöjärjestyksen mukaan ole velvollisuutta valita tilintarkastajaa, ei tilintarkastajan todistusta osakkeiden tai osakepääoman maksamisestakaan tarvita. Kaupparekisteri-ilmoitukseen on tällöin liitettävä todistuksen sijaan muu selvitys osakkeiden tai osakepääoman maksamisesta.

Lausunnot apportti- ja jälkiapporttitilanteissa

Osakeyhtiötä perustettaessa tai osakepääomaa korotettaessa voidaan sopia, että osakkeiden merkintähinta tai osakepääomasijoitus maksetaan rahan sijasta kokonaan tai osittain muulla omaisuudella. Tällaista rahan sijasta luovutettavaa omaisuutta kutsutaan apportiksi. Ap-

porttiomaisuutena voidaan käyttää kaikkia aineellisia tai aineettomia hyödykkeitä, jotka voidaan merkitä varallisuudeksi yhtiön taseeseen. Esimerkiksi kiinteistöjä, koneita ja kalustoa, osakkeita ja muita arvopapereita sekä patenttioikeuksia voidaan käyttää apporttina, kunhan niillä on taloudellista arvoa yhtiölle. Sitoumus työn tai palvelun suorittamiseen ei voi olla apporttiomaisuutta.

Osakkeen merkintähinnan tai osakepääomasijoituksen maksamisesta apporttiomaisuudella on mainittava perustamissopimuksessa, osakeantipäätöksessä tai vastaavassa. Perustamissopimuksessa tai päätöksessä on lisäksi oltava selvitys, jossa yksilöidään apporttiomaisuus ja sillä suoritettava maksu sekä selvitetään omaisuuden arvostamiseen vaikuttavat seikat ja arvostamismenetelmät. Selvityksen laatii ja siitä vastaa osakeyhtiön hallitus. Kun osake tai osakepääomasijoitus on maksettu apporttiomaisuudella, kaupparekisteri-ilmoitukseen on liitettävä hyväksytyn tilintarkastajan lausunto apporttiselvityksestä ja siitä, onko omaisuudella vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. Lausunnon antaja voi olla, ja usein myös on, yhtiön oma tilintarkastaja, kunhan hän on riippumaton apportin luovuttajaan ja apporttiomaisuuteen nähden. Lausunto tarvitaan, vaikka yhtiöllä ei lain eikä yhtiöjärjestyksen mukaan olisi velvollisuutta valita tilintarkastajaa.

Lausuntoaan varten tilintarkastajan on hankittava riittävästi näyttöä apporttiomaisuuden arvosta ja lainmukaisuudesta. Ennen kaikkea on varmistuttava, että apportilla on arvoa vastaanottavan yhtiön kannalta ja että omaisuus on yhtiön käytettävissä ja se saa siihen omistusoikeuden. Tarvittaessa tilintarkastajan on käytettävä apunaan erityisasiantuntijoita, joita voivat olla esimerkiksi laillistetut kiinteistönvälittäjät tai tavarantarkastajat. Asiantuntijoiden käyttämisestä huolimatta tilintarkastaja on aina yksin vastuussa antamastaan lausunnosta.

ESIMERKKI

Osakeyhtiön osakepääomaa oli korotettu uusmerkinnällä. Osa apporttina luovutetusta omaisuudesta oli panttina osakkeenmerkitsijän veloista ja myytiin sittemmin niiden suorittamiseksi. Hallituksen jäsenet ja tilintarkastajat, jotka olivat osakepääoman korotusta ja sen maksua rekisteröitäessä vakuuttaneet ja todistaneet korotuksen tulleen kokonaan maksetuksi, velvoitettiin korvaamaan yhtiölle apporttiomaisuuden arvottomuudesta johtunut vahinko.

(Korkeimman oikeuden ratkaisu nro 36 vuodelta 2001)

Jälkiapportilla tarkoitetaan tilannetta, jossa julkinen osakeyhtiö hankkii omaisuutta perustamissopimuksen allekirjoittaneelta osakkeenomistajalta kahden vuoden kuluessa yhtiön rekisteröimisestä. Lisäksi edellytetään, että vastike on vähintään 1/10 hankintahetken osakepääomasta eikä hankinta kuulu yhtiön tavanomaiseen liiketoimintaan tai tapahdu julkisen arvopaperikaupan kautta. Hankinta on jälkiapporttitilanteessa saatettava yhtiökokouksen hyväksyttäväksi, ja yhtiökokoukselle on esitettävä apporttiselvitystä vastaava selvitys sekä hyväksytyn tilintarkastajan lausunto tästä selvityksestä.

Jälkiapportista on kysymys myös silloin, kun osakeyhtiötä perustettaessa tai osakeannissa merkintähinta maksetaan rahassa, mutta sellaisella ehdolla, että yhtiö hankkii maksua vastaan tiettyä omaisuutta. Tilanteeseen sovelletaan apporttimääräyksiä. Lainkohdan tarkoituksena on estää apporttisäännösten kiertäminen, ja se koskee niin yksityisiä kuin julkisiakin osakeyhtiöitä.

ESIMERKKI

HYVÄKSYTYN TILINTARKASTAJAN LAUSUNTO REKISTERIVIRANOMAISELLE

Olemme suorittaneet kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon, joka koskee X Oy:n hallituksen xx.xx.xxxx laatimaa osakeyhtiölain 2 luvun 6 §:n 2 momentissa tarkoitettua selvitystä. X Oy:n perustamisesta on tehty xx.xx.xxxx päivätty perustamissopimus, johon on otettu määräys, että yhtiön osakkeiden merkintähinnasta maksetaan xx euroa apporttiomaisuudella. Perustamissopimuksessa määrätään annettavaksi apporttiomaisuutta vastaan xx kappaletta yhtiön osakkeita.

Hallituksen vastuu

X Oy:n hallitus on vastuussa selvityksen laatimisesta ja siitä, että se on laadittu osakeyhtiölain mukaisesti.

Tilintarkastajan riippumattomuus ja laadunvalvonta

Olemme riippumattomia yhtiöstä niiden Suomessa noudatettavien eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat suorittamaamme toimeksiantoa, ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme.

Tilintarkastaja soveltaa kansainvälistä ISQC 1 -laadunvalvontastandardia ja näin ollen ylläpitää kattavaa laadunvalvontajärjestelmää, johon sisältyy dokumentoituja toimintaperiaatteita ja menettelytapoja eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista koskien.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Velvollisuutenamme on antaa tarkastuksen perusteella lausunto selvityksestä ja siitä, oliko omaisuudella vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. Olemme suorittaneet kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin ISAE 3000:n mukaisesti. Tarkastukseen kuuluu toimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi siitä, että selvitys on laadittu osakeyhtiölain mukaisesti ja että hankitulla omaisuudella oli vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Lausunto

Osakeyhtiölain 2 luvun 8 §:n 4 momentin mukaisena lausuntona esitämme, että perustamissopimuksessa oleva osakeyhtiölain 2 luvun 6 §:n 2 momentissa tarkoitettu selvitys on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu osakeyhtiölain mukaisesti. Selvityksen mukaan omaisuudella oli luovutushetkellä vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle.

Päiväys ja tilintarkastajan allekirjoitus

(Tilintarkastajan raportointi 2015, ST-Akatemia)

Lausunnot ja todistus sulautumisen yhteydessä

Osakeyhtiöiden sulautumisella tarkoitetaan kahden tai useamman yhtiön sulautumista joko siten, että yhden tai useamman yhtiön varat ja velat siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle, tai siten, että vähintään kaksi yhtiötä yhdistyy perustamalla uuden yhtiön, jolle niiden varat ja ve-

lat siirtyvät. Edellisestä käytetään nimitystä absorptiosulautuminen ja jälkimmäisestä kombinaatiosulautuminen. Tytäryhtiösulautumisella tarkoitetaan absorptiosulautumista, jossa vastaanottava yhtiö omistaa kaikki sulautuvan yhtiön osakkeet. Sulautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat osakkeitaan vastaan sulautumisvastikkeena yleensä vastaanottavan yhtiön osakkeita, mutta vastike voi myös olla rahaa tai muuta omaisuutta. Tytäryhtiösulautumisessa ei ole tarvetta sulautumisvastikkeen antamiseen. Sulautuminen on mahdollista toteuttaa myös kolmikantasulautumisena siten, että vastikkeen antaa jokin kolmas yhtiö, esimerkiksi vastaanottavan yhtiön pörssinoteerattu emoyhtiö.

Sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden hallitukset laativat sulautumissuunnitelman sekä selostuksen tilinpäätöksen tai osavuosikatsauksen jälkeisistä, yhtiön asemaan olennaisesti vaikuttavista tapahtumista. Hyväksytty tilintarkastaja antaa lausunnon sulautumissuunnitelmasta ja hallituksen selostuksesta. Tavallisesti jonkin sulautumiseen osallistuvan yhtiön tilintarkastaja antaa lausunnon kaikille yhtiöille, mutta lausunnon antaja voi olla myös ulkopuolinen ja lausunnon antajia voi olla useampiakin. Lausunnon antavan tilintarkastajan tai tilintarkastajien tulee kaikkien olla sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden hallitusten hyväksymiä.

Sulautumissuunnitelmasta annettavan lausunnon ensisijainen tarkoitus on varmentaa, että sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden osakkeenomistajille annetut tiedot sulautumisvastikkeesta ovat oikeita ja riittäviä. Annettavien tietojen on oltava sellaiset, että osakkeenomistajat voivat niiden perusteella arvioida, onko sulautuminen ja vastike sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden osakkeenomistajien kannalta oikeudenmukainen. Sulautumissuunnitelman tarkastuksessa korostuu sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden arvojen määritys, koska vastikkeen määrittäminen perustuu yleensä niihin. Lausunnossa on ilmoitettava menetelmät, joita sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden arvojen tai osakkeiden vaihtosuhteen määrittämiseen on käytetty, sekä lausuttava mielipide näiden menetelmien tarkoituksenmukaisuudesta. Tilintarkastajan on lisäksi otettava kantaa vastaanottavalle yhtiölle antamassaan lausunnossa, vaarantaako sulautuminen vastaanottavan yhtiön velkojen maksun. Tytäryhtiösulautumisessa tai kun kaikki sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden osakkeenomistajat suostuvat siihen, tilintarkastajan lausunto voi sisältää pelkästään lausunnon vastaanottavan yhtiön velkojen maksun vaarantumisesta.

Sulautumisen täytäntöönpanoa koskevaan ilmoitukseen tulee liittää hyväksytyn tilintarkastajan todistus siitä, että vastaanottava yhtiö on saanut täyden vastikkeen sen omaan pääomaan merkitystä määrästä.

ESIMERKKI

TILINTARKASTAJAN LAUSUNTO Y OY:N HALLITUKSELLE

Olemme suorittaneet kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon, joka koskee Y Oy:n ja X Oy:n hallitusten laatimaa xx.xx.xxxx päivättyä sulautumissuunnitelmaa. Sulautumisen ehtojen mukaan X Oy sulautuu Y Oy:öön ja X Oy:n osakkeenomistajille annetaan sulautumisvastikkeena jokaista X Oy:n osaketta vastaan xx euroa eli yhteensä zz euroa. Ehdotus perustuu yhtiöiden hallitusten sulautumissuunnitelmassa esittämiin X Oy:n arvon määrityksessä sovellettuihin arvostusmenetelmiin ja niitä käyttämällä saatuihin arvostustuloksiin.

Hallituksen vastuu

Y Oy:n ja X Oy:n hallitukset ovat vastuussa sulautumissuunnitelman laatimisesta ja siitä, että se antaa osakeyhtiölain tarkoittamalla tavalla oikeat ja riittävät tiedot perusteista, joiden mukaan sulautumisvastike määrätään, sekä vastikkeen jakamisesta.

Tilintarkastajan riippumattomuus ja laadunvalvonta

Olemme riippumattomia yhtiöstä niiden Suomessa noudatettavien eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat suorittamaamme toimeksiantoa, ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme.

Tilintarkastaja soveltaa kansainvälistä laadunvalvontastandardia ISQC 1:tä ja näin ollen ylläpitää kattavaa laadunvalvontajärjestelmää, johon sisältyy dokumentoituja toimintaperiaatteita ja menettelytapoja eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista koskien.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Velvollisuutenamme on antaa tarkastuksen perusteella lausunto sulautumissuunnitelmasta ja siitä, onko sulautuminen omiaan vaarantamaan Y Oy:n nykyisten velkojen maksun. Olemme suorittaneet kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin ISAE 3000:n mukaisesti. Tarkastukseen kuuluu toimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi siitä, onko sulautumissuunnitelmassa annettu osakeyhtiölain tarkoittamalla tavalla oikeat ja riittävät tiedot perusteista, joiden mukaan sulautumisvastike määrätään, sekä vastikkeen jakamisesta ja siitä, onko sulautuminen omiaan vaarantamaan Y Oy:n nykyisten velkojen maksun.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Lausunto

Osakeyhtiölain 16 luvun 4 §:n mukaisena lausuntona esitämme, että sulautumissuunnitelmassa on kaikilta olennaisilta osiltaan annettu osakeyhtiölain tarkoittamalla tavalla oikeat ja riittävät tiedot perusteista, joiden mukaan sulautumisvastike määrätään, sekä vastikkeen jakamisesta. Käsityksemme mukaan sulautuminen ei ole omiaan vaarantamaan Y Oy:n nykyisten velkojen maksua.

Päiväys ja tilintarkastajan allekirjoitus

(Tilintarkastajan raportointi 2015, ST-Akatemia)

Lausunnot ja todistus jakautumisen yhteydessä

Osakeyhtiö voi jakautua siten, että jakautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät osittain tai kokonaan yhdelle tai usealle osakeyhtiölle. Jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat osakkeitaan vastaan jakautumisvastikkeena yleensä vastaanottavan yhtiön osakkeita, mutta vastike voi myös olla rahaa tai muuta omaisuutta.

Jakautuminen rinnastuu yhtiöoikeudellisesti sulautumiseen. Myös hyväksytyn tilintarkastajan tehtävät ja asema ovat pääosin samat kuin sulautumistilanteessa. Jakautuvan yhtiön hallitus laatii jakautumissuunnitelman sekä selostuksen tilinpäätöksen tai osavuosikatsauksen jälkeisistä, yhtiön asemaan olennaisesti vaikuttavista tapahtumista. Jakautuvan yhtiön hallituksen nimeämä hyväksytty tilintarkastaja antaa lausunnon jakautumissuunnitelmasta sekä hallituksen selostuksesta. Tilintarkastajan lausunnossa on arvioitava, onko jakautumissuunnitelmassa annettu oikeat ja riittävät tiedot perusteista, joiden mukaan jakautumisvastike määrätään, sekä vastikkeen jakamisesta. Vastaanottavalle yhtiölle annettavassa lausunnossa on lisäksi mainittava, onko jakautuminen omiaan vaarantamaan yhtiön velkojen maksun. Jos kaikki jakautumiseen osallistuvien yhtiöiden osakkeenomistajat suostuvat, riittää lausunto siitä, onko jakautuminen omiaan vaarantamaan vastaanottavan yhtiön velkojen maksun.

Jakautumisen täytäntöönpanoa koskevaan ilmoitukseen tulee liittää hyväksytyn tilintarkastajan todistus siitä, että vastaanottava yhtiö on saanut täyden vastikkeen sen omaan pääomaan merkitystä määrästä.

Todistus osakeyhtiömuotoa muutettaessa

Yksityinen osakeyhtiö voidaan muuttaa yhtiökokouksen päätöksellä julkiseksi osakeyhtiöksi, kunhan yhtiö muutoksen jälkeen täyttää julkiselle osakeyhtiölle säädetyt lain vaatimukset. Yhtiön toiminimeä on silloin muutettava siten, että siinä esiintyvät sanat ”julkinen osakeyhtiö” tai lyhenne ”Oyj”. Lisäksi yhtiön osakepääomaa saatetaan joutua korottamaan, sillä julkisen osakeyhtiön osakepääoman on oltava vähintään 80 000 euroa.

Julkiseksi osakeyhtiöksi muuttamista koskevaan kaupparekisteri-ilmoitukseen on liitettävä hyväksytyn tilintarkastajan todistus siitä, että yhtiön oma pääoma on ilmoituksen tekohetkellä vähintään osakepääoman suuruinen. Omalla pääomalla tarkoitetaan lainkohdassa varojen ja velkojen erotusta sekä käypiin arvoihin että tasearvoihin arvostettuna.

Vaatimus oman pääoman riittävyydestä myös käypiin arvoihin arvostettuna saattaa merkitä tarvetta melko kattavaankin tarkastustyöhön. Tarvittaviin tarkastustoimiin ja niiden laajuuteen vaikuttaa tilintarkastajan aikaisempi kokemus yhtiön kirjanpitoon liittyvistä kysymyksistä. Yhtiön hallitus ja toimitusjohtaja ovat ensisijaisesti vastuussa siitä, että yhtiön muuttuessa julkiseksi osakeyhtiöksi sen osakepääomalle on täysi kate.

ESIMERKKI

TILINTARKASTAJAN TODISTUS REKISTERIVIRANOMAISELLE

X Oy:n yhtiökokous on päättänyt xx.xx.xxxx yhtiön muuttamisesta julkiseksi osakeyhtiöksi.

Hyväksyttynä tilintarkastajana todistan, että yhtiön oma pääoma on vähintään osakepääoman suuruinen.

Päiväys ja tilintarkastajan allekirjoitus

6.
Muiden tilintarkastusvelvollisten erityispiirteitä

Asunto-osakeyhtiön tilintarkastus

Asunto-osakeyhtiön tarkoituksena ei ole voiton tuottaminen osakkeenomistajille, vaan omistaa ja hallita yhtä tai useampia asuinrakennuksia. Asunto-osakeyhtiöt ovat keskinäisiä yhtiöitä, millä tarkoitetaan, että yhtiön osake yksin tai toisten osakkeiden kanssa tuottaa oikeuden hallita tiettyä yhtiöjärjestyksessä määrättyä huonetilaa. Vuonna 2016 kaupparekisteriin oli rekisteröity noin 87 000 asunto-osakeyhtiötä. Suomalaisista asunnoista arviolta kolmannes on näissä yhtiöissä.

Asunto-osakeyhtiössä on valittava tilintarkastaja, jos jokin seuraavista ehdoista täyttyy:

- Yhtiössä on vähintään 30 osakkeenomistajien hallinnassa olevaa huoneistoa.
- Tilintarkastuslaissa säädetyt kokoluokkarajat (taseen loppusumma, liikevaihto, henkilökunnan lukumäärä) ylittyvät.
- Osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa yhtiökokouksessa edustetuista osakkeista, vaativat tilintarkastajan valitsemista.
- Yhtiöjärjestyksessä on määräys tilintarkastajan valitsemisesta.

Arvioitaessa tilintarkastuslain velvoittavuutta käsitteellä ”liikevaihto tai sitä vastaava tuotto” tarkoitetaan kiinteistön hallintaan perustuvassa toiminnassa vuokrien, vastikkeiden ja käyttökorvausten summaa.

Asunto-osakeyhtiössä on mahdollista valita toiminnantarkastaja tekemään yhtiön talouden ja hallinnon tarkastus. Toiminnantarkastajan tehtävänä on ensi sijassa arvioida yhtiön hallinnon järjestämistä, kirjanpidon ja tilinpäätöksen asianmukaisuutta, johdon saamien etuuksien ja lähipiiritoimien asianmukaisuutta sekä osakkeenomis-

tajien yhdenvertaisen kohtelun toteutumista. Toiminnantarkastajan suorittama tarkastus on näin ollen laillisuustarkastusta kuten tilintarkastajankin suorittama tarkastus. Tärkeää on kuitenkin huomioida, että toiminnantarkastus ei ole tilintarkastusta. Toiminnantarkastus eroaa tilintarkastuksesta erityisesti kahden seikan osalta. Toiminnantarkastajalta ei edellytetä tilintarkastajan kelpoisuusvaatimusten veroista ammatillista kelpoisuutta, vaan yhtiön toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden riittävä taloudellisten ja oikeudellisten asioiden tuntemus ja kokemus riittävät. Toiminnantarkastuksen suorittamiseen ja toiminnantarkastuskertomukseen ei myöskään sovelleta tilintarkastuslainsäädäntöä eikä tilintarkastajaa velvoittavaa kansainvälistä tilintarkastusnormistoa. Tilanteessa, jossa asunto-osakeyhtiöön on valittu sekä tilintarkastaja että toiminnantarkastaja, suorittavat tarkastajat tehtävänsä itsenäisesti ja antavat tarkastuksestaan omat raporttinsa. Toiminnantarkastajaa ei rekisteröidä kaupparekisteriin.

Asunto-osakeyhtiölaissa on säädetty toiminnantarkastajan valinnasta seuraavasti:

> *”Yhtiössä on oltava yhtiökokouksen valitsema toiminnantarkastaja, jos yhtiössä ei ole tilintarkastajaa ja yhtiöjärjestyksessä ei määrätä toisin.*
>
> *Toiminnantarkastaja on kuitenkin aina valittava, jos yhtiössä ei ole tilintarkastajaa ja osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista osakkeista, vaativat sitä varsinaisessa yhtiökokouksessa tai yhtiökokouksessa, jossa asiaa on kokouskutsun mukaan käsiteltävä.”*

Tämä merkitsee, että asunto-osakeyhtiön yhtiökokouksen on valittava toiminnantarkastaja, jos yhtiölle ei ole valittu tilintarkastajaa. Toiminnantarkastajaa ei kuitenkaan tarvitse valita, jos toiminnantarkastajan valitsematta jättämisestä on nimenomainen määräys yhtiöjärjestyksessä. Jos toiminnantarkastajia valitaan vain yksi, on lisäksi valittava ainakin yksi toiminnantarkastajan sijainen.

Asunto-osakeyhtiö, jonka yhtiöjärjestykseen on ennen toiminnantarkastusta koskevien määräysten voimaantuloa 1.7.2010 otettu tilintarkastajan valintaa ja tilintarkastusta koskevia määräyksiä, voi valita tilintarkastajan sijaan tai lisäksi toiminnantarkastajan, jos asunto-osa-

keyhtiölain tai tilintarkastuslain mukaan velvollisuutta tilintarkastajan valintaan ei ole. Menettelyistä eri tilanteissa on ohjeistettu asunto-osakeyhtiölain voimaanpanolaissa.

Toiminnantarkastusta koskevat muut määräykset ovat asunto-osakeyhtiölaissa, jossa säädetään edellä mainitun lisäksi muun muassa toiminnantarkastajan toimikaudesta, kelpoisuudesta, riippumattaomuudesta, palkkioista, tietojensaantioikeudesta, tietojenantovelvollisuudesta sekä salassapitovelvollisuudesta. Laissa määritetään myös toiminnantarkastuskertomuksen sisältö.

ESIMERKKI VALINTAVELVOLLISUUDESTA

Asunto-osakeyhtiö A
Tilintarkastuslaki ei edellytä tilintarkastajan valitsemista.
Rakennuksessa on alle 30 huoneistoa.
Yhtiöjärjestys vuodelta 2011: ”valittava 1 tilintarkastaja”.
Yhtiökokouksen on valittava
– 1 tilintarkastaja.

Asunto-osakeyhtiö B
Tilintarkastuslaki ei edellytä tilintarkastajan valitsemista.
Rakennuksessa on alle 30 huoneistoa.
Yhtiöjärjestys vuodelta 2011: ei määräyksiä tilintarkastajasta, eikä toiminnantarkastajasta.
Yhtiökokouksen on valittava
– 1 tilintarkastaja tai
– 1 toiminnantarkastaja.

Asunto-osakeyhtiö C
Tilintarkastuslaki ei edellytä tilintarkastajan valitsemista.
Rakennuksessa on alle 30 huoneistoa.
Yhtiöjärjestys vuodelta 2011: ”ei valita tilintarkastajaa eikä toiminnantarkastajaa, ellei yhtiökokous toisin päätä”.
Yhtiökokous voi valita
– 1 tilintarkastajan tai
– 1 toiminnantarkastajan tai
– ei kumpaakaan.

Asunto-osakeyhtiö D
Tilintarkastuslaki ei edellytä tilintarkastajan valitsemista.
Rakennuksessa on alle 30 huoneistoa.
Yhtiöjärjestys vuodelta 2009: ”valittava 2 tilintarkastajaa”.
Yhtiökokous voi valita
– 2 tilintarkastajaa tai
– 2 toiminnantarkastajaa tai
– 1 tilintarkastajan ja 1 toiminnantarkastajan.

Asunto-osakeyhtiö E
Rakennuksessa on 30 huoneistoa.
Yhtiöjärjestys vuodelta 2009: ”valittava 2 tilintarkastajaa”.
Yhtiökokous voi valita
– 2 tilintarkastajaa tai
– 1 tilintarkastajan ja 1 toiminnantarkastajan.

Asunto-osakeyhtiöön voidaan valita tilintarkastajaksi tai toiminnantarkastajaksi yhtiön osakkeenomistaja, kunhan hänen riippumattomuutensa ei ole muulla perusteella vaarantunut ja hän täyttää kelpoisuusvaatimukset.

Asunto-osakeyhtiön toiminta on harvoin merkittävän laajaa, ja siksi tilintarkastus tehdään yleensä vasta tilikauden päättymisen jälkeen. Asunto-osakeyhtiön talouteen ja hallintoon liittyy runsaasti erityispiirteitä ja -säännöksiä, joten asunto-osakeyhtiön tilintarkastus edellyttää tilintarkastajalta erityisosaamista. Eroja liiketoimintaa harjoittaviin yrityksiin on niin juoksevan kirjanpidon järjestämisessä kuin tilinpäätösmääräyksissä ja verokysymyksissäkin.

Asunto-osakeyhtiön tilintarkastusaineisto koostuu soveltuvin osin samoista dokumenteista kuin pienen osakeyhtiön tilintarkastusaineisto (katso esimerkkiluettelo luvun 3 alussa). Esimerkkejä erityisesti asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksessa tarvittavasta aineistosta ovat

– talousarvio
– rasitustodistus
– kiinteistörekisteriote
– lainhuutotodistus
– kiinteistöverolaskelma
– verolomake 102
– isännöitsijäntodistus
– yhtiön omassa hallussa olevat panttikirjat
– tontin vuokrasopimus
– lainaosuuslaskelmat lainoittain
– lainaosuuslaskelmat huoneistoittain.

Kun asunto-osakeyhtiön toiminta on yleensä kokonaan arvonlisäverotonta eikä tilinpäätösperiaattein jaksotettuja kirjanpidon ”kuukausituloksia” tarvitse laskea, tehdään asunto-osakeyhtiön juokseva kirjanpito useimmiten maksuperusteisesti. Tulotapahtumat kirjataan asunto-osakeyhtiön juoksevaan kirjanpitoon yleensä erillisen vuokrareskontran kautta, sillä pienenkin asunto-osakeyhtiön kirjanpidossa on lukumääräisesti paljon tulotapahtumia. Juoksevan kirjanpidon tarkastuksessa on varmennettava, että reskontrajärjestelmä toimii teknisesti oikein ja että vastikkeet, vuokrat ja käyttökorvaukset on tuloutettu oikein.

Asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastuksessa tositetarkastuksella on tärkeä merkitys. Tositetarkastuksen yhteydessä selvitetään, ovatko maksetut palkkiot, tehdyt hankinnat ja poikkeukselliset kuluerät toimielimien päätösten ja talousarvion mukaisia ja ettei korjaus- tai muita menoja makseta osakkeenomistajien yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisesti. Tilintarkastajan tulee myös varmistaa, että tositteet kuuluvat tarkastuskohteelle. Ei ole täysin mahdotonta, että isännöitsijätoimistossa lasku maksettaisiin vahingossa väärän asunto-osakeyhtiön pankkitililtä.

Asunto-osakeyhtiöiden toiminnan luonteesta ja organisaation pienestä koosta seuraa usein vaarallisten työyhdistelmien ongelma. Isännöitsijälle voi olla keskitetty kaikki tai merkittävä osa seuraavista talouden ja hallinnon tehtävistä:

- korjaus- ja perusparannustöiden valvonta
- laskujen hyväksyminen
- rahaliikenteen hoito
- vuokrakirjanpidon hoito
- juoksevan kirjanpidon hoito
- palkanlaskenta
- tilinpäätöksen laatiminen
- hallituksen kokousten ja yhtiökokousten valmistelu ja pöytäkirjojen laatiminen.

Vaarallisten työyhdistelmien riski on selvästi alhaisempi, kun ainakin kirjanpidon hoito ja tilinpäätöksen laatiminen on erotettu muista tehtävistä. Vaarallisten työyhdistelmien muodostuminen tarkoittaa hallituksen valvontavastuun ja tilintarkastuksen merkityksen korostumista. Myös asunto-osakeyhtiössä voidaan soveltaa sisäisen valvonnan menetelmiä, mikä voisi tarkoittaa esimerkiksi sitä, että hallituksen puheenjohtaja tai joku jäsenistä tarkastaa tilikaudella tai viimeistään

tilinpäätöksen yhteydessä kirjanpidon tositeaineiston. Suositeltavaa on, että joku hallituksen jäsenistä tekee hyväksymismerkinnän poikkeuksellisia hankintoja koskeviin tositteisiin sekä menotositteisiin, jotka on maksettu isännöitsijälle tai isännöitsijätoimistolle. Asia on tärkeä asunto-osakeyhtiön edun näkökulmasta, mutta myös isännöitsijän oikeusturvan kannalta.

Asunto-osakeyhtiön tilinpäätöksen tarkastuksessa tarkastetaan ensinnäkin, että tuloslaskelma on laadittu noudattaen kirjanpitoasetuksen tai pien- ja mikroyritysasetuksen kiinteistökaavan tuloslaskelmanimikkeitä ja järjestystä. Asunto-osakeyhtiö voi myös käyttää liikeyrityksille tarkoitettua kululajikohtaista tuloslaskelmakaavaa, jos kaikki osakkaat antavat siihen suostumuksensa. Tasekaava on kaikille kirjanpitovelvollisille sama. Taseen tarkastuksessa on otettava kirjanpitoasetuksen tai pien- ja mikroyritysasetuksen määräysten lisäksi huomioon asunto-osakeyhtiölain säännökset asunto-osakeyhtiön oman pääoman esittämisestä.

Asunto-osakeyhtiön toimintakertomuksessa on annettava

- tiedot yhtiövastikkeen käytöstä, jos vastike voidaan periä eri tarkoituksiin eri perustein
- pääomalainoista pääasialliset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko
- tiedot yhtiön omaisuuteen kohdistuvista pysyvistä rasitteista ja kiinnityksistä sekä siitä, missä panttikirjat ovat
- tiedot olennaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen
- tiedot talousarvion toteutumisesta sekä riittävä selvitys olennaisista poikkeamista talousarvioon nähden
- arvio todennäköisesti tulevasta kehityksestä
- hallituksen esitys yhtiön voittoa koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisesta muun vapaan oman pääoman jakamisesta
- tiedot rakenne- ja rahoitusjärjestelyistä, esimerkiksi osakeanneista
- tiedot hallussa ja panttina olevista sekä tilikaudella yhtiölle tulleista omista osakkeista.

Tietojen antaminen yhtiövastikkeen käytöstä merkitsee käytännössä velvoitetta liittää toimintakertomukseen vastikerahoituslaskelma, jos asunto-osakeyhtiö kerää esimerkiksi erillistä rahoitusvastiketta, tai vesimaksulaskelma, jos kerätään vesimaksuja. Silloin kun asunto-

osakeyhtiössä on toteutettu uudisrakennus- tai korjaushanke, toimintakertomukseen liitetään hankerahoituslaskelma, jossa selvitetään hankkeen menot ja niiden rahoitus. Suositeltavaa on myös liittää toimintakertomukseen lainaosuuksien ja hankeosuuksien määrittelyyn liittyvät laskelmat. Tilintarkastajan tehtävänä on varmistaa, että erillislaskelmat on laadittu muodollisesti ja teknisesti oikein. Mainitut toimintakertomustiedot annetaan asunto-osakeyhtiölain perusteella. Asunto-osakeyhtiöt eivät pääsääntöisesti ylitä kirjapitolaissa tarkoitetun pien- tai mikroyrityksen raja-arvoja, jolloin kirjanpitolaissa määrättyjä toimintakertomustietoja ei tarvitse antaa.

Kun asunto-osakeyhtiö soveltaa kirjanpitoasetuksen sijasta pien- ja mikroyritysasetusta, voi tilinpäätöksen liitetiedot antaa merkittävästi suppeampina kuin sovellettaessa kirjanpitoasetusta. Liitetietojen tarkastuksessa on kiinnitettävä erityistä huomiota annettuja vakuuksia ja taseen ulkopuolisia sitoumuksia koskevien tietojen oikeellisuuteen ja riittävyyteen. Esimerkkeinä näistä voidaan mainita yhtiöllä oleva rakentamisvastuu autopaikoista tai urakoitsijoiden kanssa tehdyt sitovat urakkasopimukset.

Kirjanpitolautakunta on antanut asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöyhtiöiden kirjanpidosta, tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta yleisohjeen (7.12.2010), jossa on annettu kattava ohjeistus muun muassa tilinpäätöksen erillislaskelmista, rahastointimenettelystä, korjausmenojen kirjanpitokäsittelystä, rakennusaikaisesta kirjanpidosta sekä asunto-osakeyhtiön toimintakertomuksesta.

Tilinpäätöksen teknisen täsmäyttämisen sekä tuloslaskelma- ja tase-erien tarkastuksen yleiset menettelyt soveltuvat myös asunto-osakeyhtiön tilinpäätöksen tarkastamiseen. Niiden lisäksi asunto-osakeyhtiön tilintarkastukseen voivat kuulua esimerkiksi seuraavat vertailut ja tarkistukset:

- Kiinteistön huoneistoneliömetrien ja neliökohtaisen yhtiövastikkeen sekä tilikauden kuukausien lukumäärän tulo täsmäytetään tuloslaskelman vastikkeisiin. (Lähtökohtaisesti täsmättävä sentin tarkkuudella, vähäisestäkin erosta on annettava selvitys kirjanpitoaineistossa. Huomioidaan mahdolliset päätökset periä ylimääräisiä vastikkeita ja muutokset neliökohtaisessa yhtiövastikkeessa.)
- Vuokratulo täsmäytetään vuokrasopimuksiin ja/tai hallituksen vuokraa koskeviin kokouspäätöksiin.

– Vuokrareskontran saldo täsmäytetään taseen lyhytaikaisiin saamisiin ja saatuihin ennakoihin.
– Siirto lainanlyhennysrahastoon täsmäytetään tilikauden lainanlyhennyksiin.
– Taseen ja vertailukauden taseen asuintalovarauksen ero täsmäytetään tuloslaskelman asuintalovarauksen muutokseen.
– Talousarviovertailun luvut täsmäytetään alkuperäiseen talousarvioon.
– Vastikerahoituslaskelma täsmäytetään tuloslaskelmaan, taseeseen sekä edellisen tilikauden vastikerahoituslaskelmaan.
– Huoneistokohtaisten lainaosuuksien yhteismäärän ja rahoitusvastikejäämän summa täsmäytetään lainan saldoon. (Jos rahoitusvastiketta kerätään useampaan hankkeeseen, lukujen on täsmättävä hankekohtaisesti.)
– Hankerahoituslaskelma täsmäytetään tuloslaskelmaan ja taseeseen.
– Hankeosuuslaskelma täsmäytetään tuloslaskelmaan, taseeseen ja hankerahoituslaskelmaan.
– Liitetiedoissa ilmoitetut panttikirjat täsmäytetään rasitustodistukseen ja pankin antamaan vastuuerittelyyn.

Asunto-osakeyhtiön hallinnon tarkastuksen tavoite on sama kuin osakeyhtiöissäkin. Tilintarkastajan tulee selvittää, ovatko hallituksen jäsenet ja isännöitsijä toimineet lain ja yhtiöjärjestyksen mukaisesti. Hallinnon tarkastuksen yleiset tarkastusmenettelyt soveltuvat myös asunto-osakeyhtiöön. Asunto-osakeyhtiöiden hallinnon tarkastuksen erityiskysymyksiä ovat esimerkiksi seuraavat asiat:

– Yhtiövastike, rahoitusvastike, vesimaksu ja muut käyttökorvaukset on kerätty yhtiökokouksen (tai hallituksen) päätöksen mukaisesti.
– Yhtiökokouspäätös vastikkeiden ja käyttökorvausten keräämisestä on lain ja yhtiöjärjestyksen mukainen. (Esimerkiksi, jos vesimaksua kerätään, siitä on määräys yhtiöjärjestyksessä.)
– Kiinteistö on asianmukaisesti vakuutettu.
– Perusparannusurakoissa ja suurehkoissa korjausurakoissa on noudatettu asianmukaista tarjousmenettelyä ja menettely on dokumentoitu.
– Hallitus ja isännöitsijä ovat noudattaneet talousarviota toimivaltansa rajoissa.

– Isännöitsijätoimiston ja huoltoyhtiön veloitukset perustuvat tehtyihin sopimuksiin ja/tai hallituksen kokouspäätöksiin.
– Luottotappiokirjauksista on päätetty hallituksen kokouksessa.

Osuuskunnan tilintarkastus

Osuuskunta on osakeyhtiön ohella merkittävin yritysmuoto Suomessa. Osuuskuntia on lukumääräisesti vähän, vain noin 5 000, mutta niiden keskimääräinen yrityskoko on osakeyhtiöitä suurempi. Vuonna 2015 liikevaihdolla mitattuna Suomen 13 suurimman yrityksen joukossa oli kolme osuuskuntaa: Suomen Osuuskauppojen Keskuskunta (SOK), OP-Pohjola-ryhmä sekä Metsäliitto-osuuskunta. Osuuskunnan suosio myös pienimuotoisen toiminnan yritysmuotona on kasvanut 1990-luvulla käynnistyneen uusosuustoiminnan myötä. Varsinkin erilaiset työ-, palvelu- ja asiantuntijaosuuskunnat ovat vakiinnuttaneet asemansa.

Osuuskunta on yhteisö, jonka osuuspääoma ja jäsenmäärä ovat ennalta määräämättömiä. Osuuskunnalla voi osuuksien ja osuuspääoman lisäksi olla osakkeita ja osakepääoma. Aikaisempi osuuskuntalain säännös vähintään kolmesta jäsenestä on kumottu, joten riittää, että osuuskunnalla on yksi jäsen. Ylintä päätösvaltaa osuuskunnassa käyttävät osuuskunnan jäsenet osuuskunnan kokouksessa. Osuuskunnan säännöissä voidaan määrätä, että jäsenten päätösvaltaa joko kaikissa tai joissakin asioissa käyttää osuuskunnan kokouksen sijasta jäsenten valitsema edustajisto. Osuuskunnalla on aina oltava hallitus, jonka valitsee osuuskunnan kokous tai mahdollisesti hallintoneuvosto. Osuuskunnalle voidaan nimittää toimitusjohtaja.

Osuuskunnalle on valittava tilintarkastaja, jos osuuskunnan säännöissä niin määrätään tai jos osuuskunnan tilinpäätöksessä ylittyvät tilintarkastuslaissa säädetyt yleiset kokoluokkarajat. Osuuskunnan tilintarkastaja ei saa omistaa tarkastamansa osuuskunnan osuuksia tai osakkeita paitsi välttämättömyyspalveluita tarjoavissa osuuskunnissa, kuten sähköosuuskunnissa, jos tilintarkastajan omistusosuus on korkeintaan yksi sadasosa. Tilintarkastajan valitsee osuuskunnan kokous tai kokouksen päätösvaltaa käyttävä edustajisto. Jos tilintarkastajia valitaan useita, säännöissä voidaan määrätä, että joku tai jotkut tilintarkastajista, mutta ei kuitenkaan kaikkia heistä, valitaan muussa

järjestyksessä. Esimerkiksi S-ryhmän alueosuuskauppojen säännöissä on ollut määräys, jonka mukaan yhden tilintarkastajan nimeää SOK. Vaikka lain ja osuuskunnan sääntöjen mukaan tilintarkastajaa ei tarvitsisi valita, on tilintarkastaja kuitenkin valittava, jos jäsenet, joilla on vähintään yksi neljäsosa osuuskunnan jäsenten koko äänimäärästä tai yksi kolmasosa kokouksessa edustettujen jäsenten äänimäärästä, vaativat tilintarkastajan valitsemista. Osuuskunnan tilintarkastaja on rekisteröitävä kaupparekisteriin.

Osuuskunnassa on mahdollista valita toiminnantarkastaja tekemään osuuskunnan talouden ja hallinnon tarkastus. Osuuskuntalain määräykset osuuskunnan toiminnantarkastuksesta ovat yhtenevät asunto-osakeyhtiölaissa olevien toiminnantarkastusmääräysten kanssa. Myös osuuskunnassa toiminnantarkastajan on tarkoitus suorittaa itsenäisesti laillisuustarkastus, joka ei ole tilintarkastusta. Osuuskunnan toiminnantarkastajaa eivät velvoita tilintarkastuslainsäädännön tai tilintarkastusstandardien normit, ja toiminnantarkastajan kelpoisuudeksi riittää sellainen taloudellisten ja oikeudellisten asioiden tuntemus ja kokemus kuin osuuskunnan toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden on tarpeellista.

Osuuskunnan kokouksen on valittava toiminnantarkastaja, jos osuuskuntaan ei ole valittu tilintarkastajaa. Toiminnantarkastajaa ei kuitenkaan tarvitse valita, jos toiminnantarkastajan valitsematta jättämisestä on nimenomainen määräys osuuskunnan säännöissä. Jos osuuskunnalle valitaan vain yksi toiminnantarkastaja, on lisäksi valittava ainakin yksi toiminnantarkastajan sijainen. Osuuskunta, jonka sääntöihin on ennen 1.1.2014 otettu tilintarkastajan valintaa ja tilintarkastusta koskevia määräyksiä, voi valita tilintarkastajan sijaan tai lisäksi toiminnantarkastajan, jos uuden osuuskuntalain tai tilintarkastuslain mukaan velvollisuutta tilintarkastajan valintaan ei ole. Menettelyistä eri tilanteissa on ohjeistettu osuuskuntalain voimaanpanolaissa, ja menettelyt ovat yhdenmukaiset vastaavien asunto-osakeyhtiölain voimaanpanolaissa annettujen säännösten kanssa.

Osuuskuntalaissa säädetään toiminnantarkastusta koskevista muista määräyksistä, jotka koskevat muun muassa toiminnantarkastajan toimikautta, riippumattomuutta, palkkiota, tietojensaantioikeutta, tietojenantovelvollisuutta sekä salassapitovelvollisuutta. Osuuskuntalaissa määritetään myös toiminnantarkastuskertomuksen sisältö. Osuuskunnan toiminnantarkastajaa ei rekisteröidä kaupparekisteriin.

Osuuskuntien ja osakeyhtiöiden toiminnan tarkoituksessa on periaatteellinen ero. Kun osakeyhtiön perustarkoitus on tuottaa voittoa omistajilleen, on osuuskunnan tarkoituksena tuottaa palveluetuja jäsenilleen tai sen tarkoitus voi olla pääasiassa aatteellinen. Merkittävä ero on myös siinä, että osuuskunnan osuuden omistamiseen ei liity arvonnousumahdollisuutta samaan tapaan kuin osakeyhtiön osakeomistukseen. Osuuskunta ei tilintarkastuksen näkökulmasta kuitenkaan eroa paljonkaan osakeyhtiöstä. Osuuskunnan jäsenet vastaavat pääsääntöisesti osuuskunnan taloudellisista velvoitteista vain sijoittamallaan osuuspääomalla, samaan tapaan kuin osakeyhtiön osakkeenomistajat vastaavat osakeyhtiön velvoitteista pelkästään osakepääomalla. Osuuskunnan omaan pääomaan liittyvän riskin ja jäsenien rajoitetun vastuun takia osuuskunnassakin omistus, rahoitus ja johto voivat eriytyä. Tilintarkastajaa tarvitaan tällöin valvomaan osuuskunnan hallintoelimien toiminnan laillisuutta ja varmistamaan intressiryhmille annettavan taloudellisen informaation oikeellisuus. Osuuskunnan tilintarkastajalta edellytetään luonnollisesti osuuskuntalain erityistuntemusta.

Osuuskunnan tarkastuksessa tarvittavaa erityistä tilintarkastusaineistoa ovat osuuskunnan jäsenluettelo ja osuuskunnan säännöt.

Osuuskunnan tilinpäätöksen ulkoisten muotokysymysten tarkastuksessa tulee huomioida osuuskuntalain määräykset osuuskunnan oman pääoman erien sisällöstä ja jaottelusta taseessa. Liiketoimintaa harjoittava osuuskunta laatii tuloslaskelmansa kuten muutkin liikeyritykset kirjanpitoasetuksessa tai pien- ja mikroyritysasetuksessa olevan kululajikohtaisen tai toimintokohtaisen tuloslaskelmakaavan mukaisesti.

Osuuskunnan toimintakertomuksessa on ilmoitettava

- hallituksen esitys osuuskunnan ylijäämää koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisesta muun vapaan oman pääoman jakamisesta
- osuuskunnan osuuksien ja osakkeiden määrä osuus- ja osakelajeittain ja kutakin lajia koskevat sääntöjen pääasialliset määräykset
- osuuskunnan osuuspääoma jaoteltuna osuuslajeittain
- pääomalainoista pääasialliset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko
- ulkomaiset sivuliikkeet

– tiedot lähipiirilainoista
– tiedot rakenne- ja rahoitusjärjestelyistä, esimerkiksi osuus- tai osakeanneista
– tiedot omista osuuksista ja osakkeista.

Pien- tai mikroyritykseksi luokiteltava osuuskunta voi halutessaan soveltaa tilinpäätöksen laatimisessa kirjanpitoasetuksen sijasta pien- ja mikroyritysasetusta, jolloin tilinpäätöksen liitetiedot annetaan merkittävästi suppeampina kuin sovellettaessa kirjanpitoasetusta. Osuuskuntalaissa määrätyt toimintakertomustiedot on kuitenkin tällöinkin annettava.

Tilintarkastuksen kannalta osuuskuntien talouden ja hallinnon merkittävimmät erityispiirteet koskevat osuuskunnan pääomarakennetta. Osuuskunta voi kartuttaa osuuspääomaa ja osakepääomaa, ottaa pääomalainaa ja vaihtovelkakirjalainaa sekä antaa optio-oikeuksia. Näihin liittyvän normiston lisäksi osuuskuntalaissa on säännelty laajasti muun muassa osuusmaksun palauttamista ja alentamista sekä osuuksien vähentämistä, ylimääräisten maksujen perimistä sekä jäsenen lisämaksuvelvollisuutta. Mainittujen toimien yhtiöoikeudellisen moitteettomuuden ja oikean kirjanpitokäsittelyn varmistaminen kuuluu tilintarkastajan tehtäviin osuuskunnassa.

Tärkeä yksittäinen osuuskunnan tilinpäätökseen liittyvä tarkastustoimenpide on selvittää, onko vararahaston rahastointivelvollisuutta noudatettu. Vararahasto on osuuskunnassa pakollinen rahasto. Siihen on siirrettävä 5 % taseen osoittamasta tilikauden ylijäämästä, josta on vähennetty taseen osoittama tappio edellisiltä tilikausilta. Vararahastoa on kerrytettävä, kunnes rahasto on vähintään 2 500 euroa.

Yleensä osuuskunnan jäsenellä ei ole jäsenyyteensä perustuvaa oikeutta tutustua osuuskunnan ei-julkisiin asiakirjoihin. Poikkeuksen tähän periaatteeseen muodostavat harvainosuuskunnat eli osuuskunnat, joissa on enintään kymmenen jäsentä. Tällaisessa osuuskunnassa jäsenellä on oikeus tutustua osuuskunnan kirjanpitoon ja muihin osuuskunnan toimintaan liittyviin sisäisiin asiakirjoihin, kuten pöytäkirjoihin, muistioihin ja sopimuksiin. Tarkastusoikeus on sallittu siinä laajuudessa kuin se on tarpeen osuuskunnan tilinpäätöksen ja taloudellisen aseman tai muun osuuskunnan kokouksessa käsiteltävän asian arvioimiseksi. Jäsenellä on oikeus käyttää avustajaa, jonka osuuskunnan hallituksen niin vaatiessa tulee olla auktorisoitu tilin-

tarkastaja. Hallitus voi evätä tarkastusoikeuden, mikäli se katsoo, että tutustumisesta aiheutuu olennaista haittaa osuuskunnalle. Tällöin pyydetyt tiedot on annettava osuuskunnan tilintarkastajalle.

Henkilöyhtiöiden tilintarkastus

Lainsäädäntöön perustuvia henkilöyhtiöitä ovat avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö sekä laivanisännistöyhtiö. Tässä yhteydessä käsittely rajoittuu kahteen ensin mainittuun yhtiömuotoon. Henkilöyhtiöt ovat yksinkertaisia ja joustavia yhtiömuotoja, mutta yhtiömiesten henkilökohtaisen velkavastuun takia niitä käytetään harvoin laajamittaisessa yritystoiminnassa. Vuonna 2016 kaupparekisteriin oli rekisteröity yhteensä noin 45 000 avointa yhtiötä ja kommandiittiyhtiötä. Henkilöyhtiöiden suosio yhtiömuotona on laskenut 1990-luvulta lähtien.

Henkilöyhtiöiden toiminta perustuu yhtiömiesten välille solmittuun yhtiösopimukseen, jolle ei ole avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetussa laissa määrättyä vähimmäissisältöä. Sopimus on kuitenkin käytännössä laadittava kirjalliseen muotoon, jotta yhtiö voitaisiin rekisteröidä kaupparekisteriin.

Henkilöyhtiön yhtiömiehet voivat olla joko luonnollisia henkilöitä tai yhteisöjä, kuten esimerkiksi osakeyhtiöitä. Avoimessa yhtiössä on vähintään kaksi yhtiömiestä, joista jokainen vastaa henkilökohtaisesti yhtiön veloista ja muista velvoitteista sekä omasta että muiden yhtiömiesten puolesta. Kommandiittiyhtiössä yhtiömiehiä on kahdenlaisia, vastuunalaisia ja äänettömiä, joita kumpiakin täytyy olla vähintään yksi. Äänetön yhtiömies sijoittaa yhtiöön pääomapanoksen, jolle hän saa yhtiön voitosta yhtiösopimuksessa määrätyn koron. Äänettömän yhtiömiehen vastuu yhtiön velvoitteista rajoittuu hänen sijoittamaansa pääomaan. Vastuunalainen yhtiömies taas vastaa velvoitteista henkilökohtaisesti samaan tapaan kuin yhtiömies avoimessa yhtiössä.

Yhtiömiesten laajasta henkilökohtaisesta vastuusta huolimatta myös avoimeen ja kommandiittiyhtiöön on valittava tilintarkastaja, kun yhtiön tilinpäätöksessä ylittyy tilintarkastuslaissa säädetyt yleiset kokoluokkarajat. Toiminnan laajuudesta riippumatta tilintarkastaja on valittava, jos valitsemisesta on määräys yhtiösopimuksessa.

Tilintarkastajan valitsevat lähtökohtaisesti avoimessa yhtiössä yhtiömiehet ja kommandiittiyhtiössä vastuunalaiset yhtiömiehet

yksimielisellä päätöksellä. Asiasta voidaan sopia yhtiösopimuksessa toisinkin. Esimerkiksi äänettömälle yhtiömiehelle on voitu antaa oikeus ottaa osaa tilintarkastajan valintaan tai on voitu sopia, että tilintarkastaja valitaan enemmistöpäätöksellä. Tilintarkastajan voivat erottaa tehtävästään yksimielisellä päätöksellä ne yhtiömiehet, joilla on oikeus osallistua tilintarkastajan valintaan. Henkilöyhtiöön valittua tilintarkastajaa ei ilmoiteta kaupparekisteriin.

Avoimen tai kommandiittiyhtiön tarkastuksessa tarvittavaa erityistä tilintarkastusaineistoa ovat yhtiösopimus ja yhtiömiesten välillä tehdyt mahdolliset muut sopimukset sekä tarkastettavalla tilikaudella ja sen jälkeen pidettyjen yhtiömiesten kokousten pöytäkirjat tai niitä vastaavat yhtiömiesten kirjalliset päätökset.

Henkilöyhtiöiden tilinpäätöksen ulkoisten muotokysymysten tarkastukseen ei liity paljonkaan erityispiirteitä. Lähinnä on tarkastettava, että tilinpäätös täyttää avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain tilinpäätöstä koskevat määräykset. Lain mukaan taseessa tai sen liitteenä on ilmoitettava yhtiön saamiset yhtiömiehiltä ja yhtiömiesten saamiset yhtiöltä. Vastaavasti on ilmoitettava yhtiömiesten puolesta annettujen panttien ja muiden vastuusitoumuksien yhteismäärät. Määräykset on säädetty, koska yhtiömiehet voivat erilaisten velkajärjestelyjen avulla vaikuttaa merkittävästi yhtiön varallisuusasemasta annettavaan kuvaan. Näiden lisäksi taseessa tai sen liitteenä on ilmoitettava yhtiömiesten yhtiösopimuksessa sovittujen yhtiöpanosten yhteismäärä sekä siitä yhtiölle suoritettu ja tilikauden päättyessä jäljellä oleva määrä. Kommandiittiyhtiön äänettömän yhtiömiehen osalta ei tarvitse antaa velkoihin, vastuisiin ja yhtiöpanoksiin liittyviä tietoja.

Pien- tai mikroyritykseksi luokiteltava henkilöyhtiö voi halutessaan soveltaa tilinpäätöksen laatimisessa kirjanpitoasetuksen sijasta pien- ja mikroyritysasetusta, jolloin tilinpäätöksen liitetiedot annetaan merkittävästi suppeampina kuin sovellettaessa kirjanpitoasetusta. Avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain mukaiset taseessa tai sen liitteenä annetavat tiedot on tällöinkin annettava. Henkilöyhtiöiden tilinpäätöksen tulee olla vastuunalaisten yhtiömiesten ja mahdollisen toimitusjohtajan allekirjoittama.

Henkilöyhtiöiden hallinnon tarkastuksessa tulee varmistua siitä, että yhtiömiehet ja toimitusjohtaja ovat toimineet avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain ja yhtiösopimuksen mukaisesti.

Erityisen tärkeää on voitonjakoon ja yhtiöpanoksiin liittyvien sopimusten ja lain säännösten noudattamisen valvonta. Lakiin perustuva pakko yhtiöpanoksen suorittamiselle on ainoastaan kommandiittiyhtiön äänettömällä yhtiömiehellä, mutta tavanomaista on, että muutkin yhtiömiehet suorittavat yhtiölle pääomapanoksen. Panos voi olla rahaa, apporttiomaisuutta tai työpanos. Tilikauden voiton jakamisesta on laissa olettamasäännös, mutta myös voitonjaosta sovitaan usein erikseen yhtiösopimuksessa tai muutoin yhtiösuhteen aikana. Voitonjaon sopimuksenmukaisuuden lisäksi tilintarkastajan tulee varmistaa, että yhtiömiehille on maksettu muita suorituksia ja korvauksia sovitusti.

Henkilöyhtiön yhtiömiehellä on samankaltainen tarkastusoikeus yhtiön kirjanpitoon ja hallintoon kuin osuuskunnan jäsenellä harvainosuuskunnassa. Tarkastusoikeus on jokaisella yhtiömiehellä, myös äänettömällä yhtiömiehellä kommandiittiyhtiössä. Oikeutta ei voida rajoittaa yhtiösopimukseen otettavalla ehdolla. Tarkastusoikeus koskee yhtiön kirjanpitoaineistoa ja kaikkia muitakin yhtiön toimintaan liittyviä asiakirjoja. Yhtiömiehellä on lisäksi oikeus saada tietoja yhtiön toiminnasta muilta yhtiömiehiltä, toimitusjohtajalta sekä henkilökunnalta. Tiedonsaantioikeus koskee myös liikesalaisuuksiksi luokiteltavia tietoja. Yhtiömies saa käyttää avustajia kirjanpitoa tarkastaessaan. Toiset yhtiömiehet voivat kieltää avustajan käyttämisen, jollei avustaja ole auktorisoitu tilintarkastaja.

Avoin yhtiö muuttuu kommandiittiyhtiöksi, jos yhtiöön otetaan äänetön yhtiömies tai jos jonkun yhtiömiehen vastuu sovitaan rajoitettavaksi pääomapanoksen määrään. Kommandiittiyhtiö muuttuu avoimeksi yhtiöksi, jos yhtiösopimusta muutetaan siten, ettei yhtiöön jää äänettömiä yhtiömiehiä. Avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö voidaan muuttaa myös osakeyhtiöksi siten, että yhtiön identiteetti säilyy. Muodonmuutoksen yhteydessä osakeyhtiön osakepääoma maksetaan apporttisuorituksena henkilöyhtiöstä siirtyvien varojen ja velkojen erotuksella. Muodonmuutos ei siten edellytä yhtiömiehiltä lisäpanoksia osakepääoman maksamiseksi, kunhan osakeyhtiölain määräykset vähimmäisosakepääomasta täyttyvät.

Päätös yhtiömuodon muuttamisesta osakeyhtiöksi voidaan tehdä samoin edellytyksin kuin yhtiösopimuksenkin muutos, mikä tarkoittaa käytännössä kaikkien yhtiömiesten yksimielistä päätöstä. Muut-

tamispäätöksen yhteydessä valitaan osakeyhtiölle hallitus sekä muut mahdolliset toimielimet ja laaditaan asiakirja, joka sisältää osakeyhtiölain mukaisen yhtiöjärjestyksen sekä luettelon yhtiön osakkeenomistajista ja heille tulevien osakkeiden lukumäärästä. Asiakirjassa on myös annettava osakeyhtiön osakepääomaa koskeva selvitys, jossa yksilöidään osakepääoman maksuksi annettava omaisuus ja omaisuuden arvostamiseen vaikuttavat seikat ja sen arvostamisessa noudatetut menetelmät.

Asiakirjaan on liitettävä tilintarkastajan lausunto osakepääomaa koskevasta selvityksestä ja siitä, onko omaisuudella vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. Kun toimintaa on tarkoitus jatkaa osakeyhtiömuotoisena, voitaneen taseen omaisuuserien arvostus perustaa jatkuvuuden periaatteelle käypien realisointiarvojen sijaan.

ESIMERKKI

HYVÄKSYTYN TILINTARKASTAJAN LAUSUNTO REKISTERIVIRANOMAISELLE

Olemme suorittaneet kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon, joka koskee Oy AA Ab:n / Oyj AA Abp:n hallituksen xx.xx. xxxx laatimaa osakeyhtiölain 2 luvun 6 §:n 2 momentissa tarkoitettua selvitystä. Avoin yhtiö (kommandiittiyhtiö) X:n (vastuunalaiset) yhtiömiehet ovat päättäneet, että yhtiö muutetaan osakeyhtiöksi/julkiseksi osakeyhtiöksi Oy AA Ab / Oyj AA Abp. X Ky:n yhtiömuodon muuttamista koskevan asiakirjan mukaan merkintähinnasta maksetaan xx euroa apporttiomaisuudella, jota vastaan annetaan xx kappaletta Oy AA Ab / Oyj AA Abp:n osakkeita.

Hallituksen vastuu

Oy AA Ab:n / Oyj AA Abp:n hallitus on vastuussa selvityksen laatimisesta ja siitä, että se on laadittu osakeyhtiölain mukaisesti.

Tilintarkastajan riippumattomuus ja laadunvalvonta

Olemme riippumattomia yhtiöstä niiden Suomessa noudatettavien eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat suorittamaamme toimeksiantoa, ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme.

Tilintarkastaja soveltaa kansainvälistä laadunvalvontastandardia ISQC 1:tä ja näin ollen ylläpitää kattavaa laadunvalvontajärjestelmää, johon sisältyy dokumentoituja toimintaperiaatteita ja menettelytapoja eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista koskien.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Velvollisuutenamme on antaa tarkastuksen perusteella lausunto selvityksestä ja siitä, oliko omaisuudella luovutushetkellä vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo Oy AA Ab:lle / Oyj AA Abp:lle. Olemme suorittaneet kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin ISAE 3000:n mukaisesti. Tarkastukseen kuuluu toimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi siitä, että selvitys on laadittu osakeyhtiölain mukaisesti ja että hankitulla omaisuudella oli luovutushetkellä vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo Oy AA Ab:lle / Oyj AA Abp:lle.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Lausunto

Osakeyhtiölain 2 luvun 8 §:n 4 momentin mukaisena lausuntona esitämme, että yhtiösopimuksen muutossopimuksessa oleva osakeyhtiölain 2 luvun 6 §:n 2 momentissa tarkoitettu selvitys on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu osakeyhtiölain mukaisesti. Selvityksen mukaan omaisuudella oli luovutushetkellä vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo Oy AA Ab:lle / Oyj AA Abp:lle.

Päiväys ja tilintarkastajan allekirjoitus

(Tilintarkastajan raportointi 2015, ST-Akatemia)

Yhdistyksen tilintarkastus

Yhdistyslain mukaan yhdistyksen saa perustaa aatteellisen tarkoituksen yhteistä toteuttamista varten. Yhdistyksen tarkoitus ei saa olla lain tai hyvien tapojen vastainen. Yhdistyslain soveltamisalan ulkopuolelle

rajataan yhteisöt, joiden tarkoituksena on voiton tai muun välittömän taloudellisen edun hankkiminen yhdistykseen osalliselle tai joiden tarkoitus tai toiminnan laatu muuten on pääasiassa taloudellinen. Yhdistys voi kuitenkin harjoittaa taloudellista toimintaa, josta on määrätty sen säännöissä tai joka muuten välittömästi liittyy yhdistyksen tarkoituksen toteuttamiseen tai on taloudellisesti vähäarvoista.

Yhdistyksellä on oltava vähintään kolme perustajaa, joiden tulee olla 15 vuotta täyttäneitä luonnollisia henkilöitä tai oikeuskelpoisia yhteisöjä. Yhdistystä perustettaessa laaditaan perustamiskirja, johon liitetään yhdistyksen säännöt. Yhdistys saavuttaa oikeustoimikelpoisuuden, kun se rekisteröidään yhdistysrekisteriin. Rekisteröityjä yhdistyksiä on Suomessa suhteellisen paljon. Vuonna 2016 yhdistysrekisterissä oli noin 140 000 yhdistystä.

Ylintä päätösvaltaa yhdistyksen asioissa käyttävät sen jäsenet yhdistyksen kokouksessa, erillisissä äänestystilaisuuksissa tai postitse. Jäsenten päätösvalta on myös mahdollista delegoida yhdistyksen valtuutetuille. Yhdistyksen asioita hoitaa vähintään kolmejäseninen hallitus, jonka valitsee yhdistyksen kokous tai valtuutettujen kokous.

Yhdistyksen tilintarkastajan valitsee yhdistyksen kokous, tai jos säännöissä on asiaa koskeva määräys, valtuutettujen kokous. Tilintarkastajan valinnasta päättävä toimielin päättää myös tilintarkastajan mahdollisesta erottamisesta. Hallituksen jäsen tai muu henkilö, jolle on uskottu yhdistyksen hallintoon kuuluva tehtävä, ei saa äänestää päätettäessä tilintarkastajan valitsemisesta tai erottamisesta. Asiasta on nimenomainen määräys yhdistyslaissa. Yhdistyksen jäsen ei ole jäsenyytensä perusteella esteellinen toimimaan yhdistyksen tilintarkastajana.

Yhdistykselle on valittava tilintarkastaja, jos yhdistyksen säännöissä niin määrätään tai jos yhdistyksen tilinpäätöksessä ylittyy tilintarkastuslaissa säädetyt yleiset kokoluokkarajat. Tilintarkastuslain raja-arvoja arvioitaessa lain käsitteellä ”liikevaihtoa vastaava tuotto” tarkoitetaan varsinaisen toiminnan, varainhankinnan sekä sijoitus- ja rahoitustoiminnan tuottojen summaa. Jos yhdistykselle ei valita tilintarkastajaa, on sille valittava toiminnantarkastaja. Tässä suhteessa tiintarkastuslain kokoluokkarajat alittaville yhdistyksille on säädetty tiukempi velvoite kuin rajat alittaville asunto-osakeyhtiöille ja osuuskunnille, jotka voivat jättää tilintarkastajan ja toiminnantarkastajan valitsematta, jos yhtiöjärjestyksessä tai säännöissä on tätä koskeva määräys eikä määrävähemmistö vaadi valitsemista.

Yhdistys, jonka sääntöihin on otettu ennen 1.9.2010 tilintarkastajan valintaa ja tilintarkastusta koskevia määräyksiä, voi valita tilintarkastajan sijaan tai lisäksi toiminnantarkastajan, jos tilintarkastuslain perusteella velvollisuutta tilintarkastajan valintaan ei ole. Menettelyistä eri tilanteissa on ohjeistettu yhdistyslaissa voimaantulosäännöksessä. Esimerkiksi, jos yhdistyksen säännöissä on vuonna 2009 sääntöihin otettu määräys, jonka mukaan yhdistykselle on valittava kaksi tilintarkastajaa, voi tilintarkastuslain kokoluokkarajat ylittävä yhdistys valita kahden tilintarkastajan sijaan yhden tilintarkastajan ja yhden toiminnantarkastajan. Jos taas tilintarkastuslain kokoluokkarajat alittuvat, tulee kolmanneksi vaihtoehdoksi valita kaksi toiminnantarkastajaa.

Yhdistyslain määräykset toiminnantarkastuksesta vastaavat pääosin asunto-osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa olevia toiminnantarkastusmääräyksiä. Myös yhdistyksessä toiminnantarkastajan on tarkoitus suorittaa itsenäisesti laillisuustarkastus, joka ei ole tilintarkastusta. Yhdistyksen toiminnantarkastajaa eivät velvoita tilintarkastuslainsäädännön tai tilintarkastusstandardien normit, ja toiminnantarkastajan kelpoisuudeksi riittää sellainen taloudellisten ja oikeudellisten asioiden tuntemus kuin yhdistyksen toimintaan nähden on tarpeen tehtävän hoitamiseksi. Toiminnantarkastajan on annettava tarkastuksestaan kirjallinen toiminnantarkastuskertomus. Jos tarkastuksessa on ilmennyt, että hallituksen jäsen tai toimihenkilö on aiheuttanut yhdistykselle vahinkoa tai yhdistyslakia tai yhdistyksen sääntöjä on rikottu, on siitä mainittava tarkastuskertomuksessa. Toiminnantarkastajana voi toimia yhdistyksen jäsen, mutta tältä edellytetään vastaavaa riippumattomuutta kuin tilintarkastajalta. Esimerkiksi hallituksen jäsenen lähisukulainen ei voi toimia yhdistyksen toiminnantarkastajana.

Yhdistykselle valittua tilintarkastajaa tai toiminnantarkastajaa ei rekisteröidä yhdistysrekisteriin.

Yhdistyksen tilintarkastusaineisto koostuu soveltuvin osin samoista dokumenteista kuin muissakin tarkastuskohteissa. Tilintarkastuksessa tarvitaan aina esimerkiksi yhdistyksen kaikkien hallintoelimien kokouspöytäkirjat. Esimerkkejä yhdistyksen tarkastuksessa tarvittavasta erityisestä tilintarkastusaineistosta ovat

- yhdistyksen jäsenluettelo
- yhdistyksen säännöt
- ote yhdistysrekisteristä

– toimintasuunnitelma ja talousarvio
– saatuihin avustuksiin liittyvät asiakirjat
– annettuihin avustuksiin liittyvät asiakirjat
– lahjoituksiin liittyvät lahjakirjat sekä testamentit.

Yhdistyslaissa ei ole säännöksiä kirjanpidosta, tilinpäätöksestä eikä toimintakertomuksesta, joten yhdistyksen tilinpäätöksen ulkoisten muotokysymysten tarkastus perustuu kirjanpitolainsäädäntöön sekä kirjanpitolautakunnan yhdistysten tilinpäätöksiä koskeviin lausuntoihin. Tilintarkastajan on tarkastettava, että yhdistyksen tuloslaskelma on laadittu kirjanpitoasetuksessa tai pien- ja mikroyritysasetuksessa säädetyn aatteellisten yhteisöjen ja säätiöiden tuloslaskelmakaavan eli järjestökaavan nimikkeiden ja esittämisjärjestyksen mukaisesti. Jos yhdistyksen toiminta perustuu pääasiassa kiinteistön hallintaan, se voi laatia tuloslaskelmansa järjestökaavan sijasta soveltuvin osin asetuksissa olevan kiinteistökaavan mukaisesti.

Tasekaava on kaikille kirjanpitovelvollisille sama, mutta kirjanpitoasetuksessa ja pien- ja mikroyritysasetuksessa on määräys esittää aatteellisen yhteisön ja säätiön taseessa erikseen sellainen pääoma, jonka käyttöä on rajoitettu erityismääräyksin. Yhdistyksen oman pääoman nimikkeisiin tai sisältöön liittyvää lainsäädäntöä ei mainitun lisäksi ole, joten muilta osin oman pääoman esittäminen perustuu vallitsevaan kirjanpitokäytäntöön. Tärkeä lähde on ST-Akatemian kustantama julkaisu Yhdistyksen ja säätiön tilinpäätösmalli.

Pien- tai mikroyritykseksi luokiteltava yhdistys voi halutessaan soveltaa tilinpäätöksen laatimisessa kirjanpitoasetuksen sijasta pien- ja mikroyritysasetusta, jolloin tilinpäätöksen liitetiedot annetaan merkittävästi suppeampina kuin sovellettaessa kirjanpitoasetusta. Yhdistyksen tilinpäätöksen liitetietona tulee aina esittää sidotun rahaston pääoman katteena olevien varojen käyttö sekä rahaston tuotot, kulut, varat ja velat sekä tiedot rahaston pääomasta ja sen muutoksista, jos nämä eivät käy ilmi tuloslaskelmasta tai taseesta. Suositeltavaa on antaa liitetiedoissa selvitys rahastojen käyttövelvoitteista. Myös vapaisiin rahastoihin sisältyvien nimikko- ja muistorahastojen pääomien eritteleminen liitetiedoissa lisää tilinpäätösinformaatiota, mutta niiden eritteleminen ei ole pakollista.

Jos yhdistys ei ylitä kirjapitolaissa tarkoitetun pien- tai mikroyrityksen raja-arvoja, ei kirjanpitolaissa määrättyä toimintakertomusta

tarvitse antaa. Yhdistyksen säännöissä voi olla ”toimintakertomukseksi” nimetystä asiakirjasta määräyksiä, jotka koskevat muita kuin taloudellisia seikkoja. Kirjanpitolautakunta suosittelee, että tällainen asiakirja pidettäisiin erillään kirjanpitolaissa tarkoitetusta toimintakertomuksesta ja sääntöjä tarkennettaisiin siten, että asiakirja nimetään esimerkiksi ”vuosikertomukseksi” toimintakertomuksen sijaan.

Yhdistyksen tilinpäätöksen tekniseen täsmäyttämiseen sekä tuloslaskelma- ja tase-erien tarkastamiseen soveltuvat yleiset täsmäytysmenettelyt. Yhdistyksen tuloslaskelman ja taseen erityistäsmäytyksenä on tarkastettava omakatteisten rahastojen käytön sääntöjenmukaisuus sekä kirjanpitokäsittely.

Yhdistyksen hallinnon tarkastuksen tavoitteena on selvittää, ovatko yhdistyksen hallitus ja muut vastuuvelvolliset toimineet lain, yhdistyksen sääntöjen ja yhdistyksen kokouksen päätösten mukaisesti. Hallituksen lisäksi vastuuvelvollisiksi yhdistyksessä voitaneen katsoa ainakin yhdistyksen nimen kirjoittamiseen oikeutetut ja ne, jotka sääntöjen tai yhdistyksen kokouksen päätöksen perusteella hoitavat nimettyjä tehtäviä yhdistyksessä. Näitä ovat esimerkiksi toiminnanjohtaja, sihteeri ja talouden- tai rahastonhoitaja.

Hallinnon tarkastuksen yleiset tarkastusmenettelyt soveltuvat myös yhdistykseen. Erityisen tärkeää on tarkastaa, onko yhdistyksen menojen hyväksymismenettely asianmukainen ja ovatko vastuuvelvolliset noudattaneet talousarviota toimivaltansa rajoissa. Yhdistyksen hallinnon tarkastuksen erityisiin kohteisiin kuuluu jäsenluettelon ylläpidon ja jäsenmaksujen keräämisen tarkastaminen. Jäsenluettelon ja tilinpäätöksen tuloslaskelman välillä on syytä tehdä täsmäytys vertaamalla jäsenmaksun ja jäsenluettelon jäsenmäärän tuloa tuloslaskelman jäsenmaksuihin. Jäsenluettelon asianmukaisella ylläpidolla voi olla muutenkin tärkeä merkitys, sillä esimerkiksi jäsenyhdistyksen äänioikeus keskusjärjestön kokouksessa ja julkiset avustukset perustuvat usein yhdistyksen jäsenmäärään. Huomionarvoista on, että moniin julkisista avustuksista annettuihin avustustilityksiin vaaditaan niiden oikeellisuuden varmennukseksi erillinen tilintarkastajan lausunto.

Säätiön tilintarkastus

Säätiöllä tarkoitetaan tiettyyn tarkoitukseen erotettua omaisuusmassaa, jolla toteutetaan säätiön perustajan määrittelemää hyödyllistä tarkoitusta. Säätiö katsotaan oikeushenkilöksi, mutta toisin kuin yhteisöillä, säätiöillä ei ole osakkaita, jäseniä tai yhtiömiehiä, jotka voisivat vapaasti päättää säätiön asioista.

Säätiöt voidaan jakaa niiden toiminta-ajatuksen mukaan kahteen pääryhmään: apurahasäätiöihin ja toiminnallisiin eli laitossäätiöihin. Apurahasäätiön päätarkoituksena on huolehtia säätiön varojen hallinnasta ja käyttää varoja säätiön perustamiskirjassa ja säännöissä määriteltyyn tarkoitukseen. Säätiön varoja tai niiden tuotto jaetaan yleensä apurahoina tai avustuksina. Apurahasäätiöistä voidaan käyttää myös nimitystä pääomasäätiö, rahoitussäätiö tai sijoitussäätiö. Suomen Kulttuurirahasto sr on esimerkki apurahasäätiöstä. Toiminnalliset säätiöt taas toimivat aatteellisten yhdistysten tapaan. Säätiö voi esimerkiksi ylläpitää sairaalaa tai oppilaitosta, ja toimintansa ylläpitämiseksi se tarvitsee yleensä alkuperäisen pääoman lisäksi myös muita tuloja, kuten avustuksia tai toiminnasta saatuja tuottoja. Esimerkiksi Invalidisäätiö sr ja Suomen Liikemiesten Kauppaopiston Säätiö sr ovat toiminnallisia säätiöitä. Lyhenne ”sr” säätiön nimessä tarkoittaa, että säätiö on rekisteröity säätiörekisteriin. Asia voidaan myös ilmaista sanoilla ”rekisteröity säätiö” tai ”registrerad stiftelse”.

Säätiö perustetaan perustamiskirjalla tai testamenttiin sisältyvällä määräyksellä luovuttaa varoja säätiön perustamista varten. Erillistä perustamislupaa ei säätiön perustamisessa enää tarvita, vaan säätiö rekisteröidään, jos se täyttää lain vaatimukset. Säätiön perustajien on tehtävä perustamisilmoitus säätiön perustamisesta Patentti- ja rekisterihallitukselle. Vuonna 2016 säätiörekisteriin oli rekisteröity noin 2 800 säätiötä.

Perustettavalla säätiöllä on oltava vähintään 50 000 euron peruspääoma sekä toimintasuunnitelma, talousarvio ja rahoitussuunnitelma kolmelle ensimmäiselle vuodelle. Säätiöllä tulee olla säännöt, jotka Patentti- ja rekisterihallitus vahvistaa.

Säätiön hallintoa hoitaa hallitus, johon kuuluu puheenjohtaja ja vähintään kaksi muuta jäsentä. Säätiön säännöissä voidaan määrätä, että säätiöllä on hallituksen lisäksi hallintoneuvosto. Säännöissä voidaan myös määrätä, että säätiöllä on tai voi olla toimitusjohtaja.

Säätiölain mukaan säätiölle on valittava aina vähintään yksi tilintarkastaja. Tilintarkastajan valitsee säätiön hallitus, jollei säännöissä määrätä muuta tilintarkastajan valitsijasta. Jos säätiössä on hallintoneuvosto, valitsee tilintarkastajan lähtökohtaisesti hallintoneuvosto, jollei säännöissä määrätä muuta. On myös mahdollista, että säätiön säännöissä määrätään ulkopuolisen oikeudesta nimetä tilintarkastaja. Säännöissä voi siten olla säädös, jonka mukaan tilintarkastajan valitsee säätiön ulkopuolinen taho tai säätiön lainmukaiseen johtoon kuulumaton toimielin, esimerkiksi valtuuskunta.

Säätiössä tilintarkastaja valitaan lähtökohtaisesti yhdeksi tilikaudeksi, jolloin tilintarkastajan toimikausi päättyy, kun säätiön hallintoneuvosto on vahvistanut tilinpäätöksen. Jos säätiöllä ei ole hallintoneuvostoa tai hallintoneuvosto ei sääntöjen mukaan vahvista tilinpäätöstä, päättyy tilintarkastajan toimikausi, kun tilintarkastuskertomus on annettu. Säätiön säännöissä voidaan määrätä myös pidemmästä määräaikaisesta toimikaudesta tai toistaiseksi jatkuvasta toimikaudesta.

Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tapaan säätiön tilintarkastajan toimikausien määrää on rajoitettu. Säätiölain mukaan tilintarkastajan peräkkäisten toimikausien yhteenlaskettua kesto voi olla enintään seitsemän vuotta. Tilintarkastaja voi enimmäisajan jälkeen osallistua uudelleen säätiön tilintarkastukseen aikaisintaan neljän vuoden kuluttua tilintarkastustehtävän päättymisestä. Jos tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö, rotaatiosäännöstä sovelletaan ainoastaan päävastuulliseen tilintarkastajaan, ei valittuun tilintarkastusyhteisöön.

Säätiön tarkastuksessa tarvittavaa erityistä tilintarkastusaineistoa ovat perustamiskirja (aiemman lainsäädännön mukaan säädekirja) tai säätiön perustamisesta määräävä testamentti, säätiön säännöt, ote säätiörekisteristä, saatuihin ja annettuihin avustuksiin liittyvät asiakirjat sekä lahjoituksiin liittyvät lahjakirjat ja testamentit.

Säätiön tilinpäätöksen tarkastukseen soveltuvat pääosin edellä esitetyt yhdistyksen tarkastuksesta esitetyt näkökohdat. Tilinpäätösmääräykset eroavat lähinnä siinä, että säätiön on aina laadittava toimintakertomus. Näin ollen toimintakertomustietojen oikeellisuus ja täydellisyys tulee aina tilintarkastuksen kohteeksi. Säätiön toimintakertomuksen sisältöön liittyviä määräyksiä on sekä säätiölaissa että kirjanpitolaissa. Kirjanpitolaissa säädetyistä toimintakertomustiedois-

ta on aina esitettävä tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen, arvio kirjanpitovelvollisen todennäköisestä tulevasta kehityksestä sekä selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta. Säätiön ollessa suuri kirjanpitovelvollinen annetaan kirjanpitolaissa säädetyt muutkin toimintakertomustiedot. Säätiölaki taas edellyttää, että toimintakertomuksessa ilmoitetaan, millä tavoin säätiö on toiminut tarkoituksensa toteuttamiseksi tilikauden aikana. Toimintakertomuksessa on annettava myös laajasti säätiön lähipiiriin liittyviä tietoja. On annettava tiedot säätiön lähipiirille annetuista avustuksista, muista vastikkeettomista taloudellisista eduista sekä muista säätiön ja lähipiirin välisistä taloudellisista toimista. Erikseen on annettava tiedot lähipiirille annetuista rahalainoista ja muista vastuusitoumuksista sekä näiden pääasiallisista ehdoista.

Jos säätiöllä on tytäryrityksiä, tilintarkastettavaksi tulee myös konsernitilinpäätös. Konsernin emosäätiönä toimivalla säätiöllä on säätiölakiin perustuva velvoite laatia konsernitilinpäätös. Se ei voi soveltaa kirjanpitolaissa olevaa pienkonserneja koskevaa vapautusta konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta. Säätiölain mukaan tytäryrityksen tilinpäätös saadaan kuitenkin jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos yhdisteleminen on tarpeetonta oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi säätiön toiminnasta ja taloudellisesta asemasta. Tällainen tytäryritys voisi olla esimerkiksi asunto-osakeyhtiö, jonka yhdistelemiselle ei ole tarvetta sen toiminnan ja tilinpäätöskäytännön vuoksi. Poikkeusmahdollisuutta on kuitenkin tulkittava erittäin suppeasti. Lähtökohtaisesti konsernitilinpäätös laaditaan aina ja siihen sisällytetään kaikki tytär- ja osakkuusyritykset.

Säätiölaki velvoittaa tilintarkastajaa antamaan lisälausuntoja tilintarkastuskertomuksessa. Säätiön tilintarkastuskertomuksessa on oltava tilintarkastuslaissa määrätyn lisäksi lausunto siitä, onko tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa annettu säätiön toiminnasta olennaiset tiedot sen arvioimiseksi, onko säätiö noudattanut sen tarkoitusta ja toimintamuotoja koskevia sääntömääräyksiä ja onko säätiön toimielinten jäsenille suoritettuja palkkioita pidettävä tavanomaisina.

Kun säätiöllä ei ole omistajia tai jäseniä valvomassa säätiöomaisuuden käyttöä, on tilintarkastuksen merkitys säätiöissä korostuneen tärkeä. Säätiön tilintarkastuksen laajuuteen vaikuttaa merkittävästi se, onko kyseessä apurahasäätiö vai toiminnallinen säätiö. Ensin mainit-

tuun säätiötyyppiin tarvitaan yleensä vähemmän tilintarkastusresursseja kuin jälkimmäiseen.

Tilintarkastajien lisäksi säätiöitä valvoo Patentti- ja rekisterihallitus. Säätiön tulee kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä toimittaa Patentti- ja rekisterihallitukselle vuosiselvitys, joka sisältää jäljennökset tilinpäätöksestä, toimintakertomuksesta sekä tilintarkastuskertomuksesta. Myös tase-erittelyt, jotka kirjanpitolain mukaan ovat yhtiön sisäisiä ei-julkisia asiakirjoja, on toimitettava, ja tarvittaessa on annettava muitakin valvontaa varten tarvittavia selvityksiä. Rekisteriviranomaisella on myös tarvittaessa oikeus tehdä omia säätiön toimintaa ja hallintoa koskevia erityistarkastuksia. Säätiön tilintarkastaja ja säätiöön määräysvaltasuhteessa olevien yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastajat ovat velvollisia antamaan Patentti- ja rekisterihallitukselle tietoja, joita se tarvitsee valvontatehtävänsä hoitamiseksi. Salassapitosäännösten estämättä säätiön tilintarkastajalla on myös oikeus oma-aloitteisesti ilmoittaa rekisteriviranomaiselle seikasta tai päätöksestä, jonka tilintarkastaja on saanut tietoonsa tehtäväänsä suorittaessaan. Tilintarkastajalla on myös oikeus toimittaa rekisteriviranomaiselle jäljennös tilintarkastuspöytäkirjasta.

Tilintarkastus konsernissa

Emoyritys ja tytäryritykset muodostavat yhdessä konsernin. Konsernin emoyrityksen velvollisuutena on laatia konsernitilinpäätös konserniyritysten tilinpäätösten yhdistelmänä ja sisällyttää konsernitilinpäätös omaan tilinpäätökseensä. Konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta pienkonsernissa, jos yksikään konserniyrityksistä ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö. Kyseessä on pienkonserni, jos enintään yksi pienyritykselle säädetyistä raja-arvoista ylittyy konserniyritysten osalta yhteenlaskettuna emoyrityksen tilinpäätöspäivänä. Aiempi säännös osakeyhtiön velvollisuudesta laatia aina konsernitilinpäätös, jos se jakaa varojaan osakkeenomistajille, on kumottu. Konsernitilinpäätös koostuu konsernitaseesta, konsernituloslaskelmasta ja näiden liitetiedoista sekä mahdollisesta konsernin rahoituslaskelmasta. Konsernista ei laadita erillistä toimintakertomusta, vaan emoyrityksen toimintakertomukseen sisällytetään konsernia koskevat toimintakertomustiedot.

Ratkaistaessa emoyrityksen tilintarkastusvelvollisuutta tai KHT-tilintarkastajan valintavelvollisuutta käytetään kriteereinä emoyrityksen erillistilinpäätöksen lukujen sijasta konsernituloslaskelmaa, konsernitasetta sekä konsernin henkilökunnan lukumäärää. Jotta tilintarkastus konsernissa olisi luotettavaa ja tehokasta, on säädetty, että tytäryrityksen tilintarkastajaksi on valittava vähintään yksi emoyrityksen tilintarkastaja. Säännöksestä voidaan poiketa vain perustellusta syystä. Hyväksyttävä syy voi syntyä esimerkiksi silloin, kun ulkomaisen tytäryhtiön kotimaan lainsäädäntö estää tilintarkastuksen tai kun konsernisuhde on syntynyt kesken tilikauden. On myös periaatteessa mahdollista, että tytäryritykseen ei valita tilintarkastajaa lainkaan, jos se ei ylitä tilintarkastusvelvollisuuden kokokriteereitä. Kun tilintarkastajaksi valitaan tilintarkastusyhteisö, saman tilintarkastajan vaatimus täyttyy, vaikka emo- ja tytäryrityksen päävastuullisina tilintarkastajina toimivat tilintarkastusyhteisön palveluksessa olevat eri henkilöt.

Konsernitilinpäätöksen tarkastaa emoyrityksen tilintarkastaja osana emoyrityksen tilintarkastusta, ja hän antaa tarkastuksensa perusteella emoyrityksen tilintarkastuskertomukseen sisällytettävän erityisen kertomuksen konsernista.

Konsernitilinpäätöksen tarkastuksessa on varmistuttava, että

- konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuteen liittyvät määräykset on tulkittu oikein
- perusteet mahdollisille tytär- ja osakkuusyritysten yhdistelemättä jättämisille ovat lainmukaiset
- konsernitilinpäätöksen laadinnassa käytettävät tietojärjestelmät ja menettelytavat ovat asianmukaisia
- konsolidointiohjeet on laadittu kelvollisesti ja niitä on noudatettu
- yhdistelylaskelmiin merkityt konserniyhtiöiden tuloslaskelmat ja taseet vastaavat konserniyhtiöiden erillistilinpäätöksiä
- konsernitositteet on laadittu asianmukaisesti
- konsernituloslaskelma ja konsernitase on täsmäytettävissä konserniyritysten erillistuloslaskelmien ja -taseiden summaan
- konsernituloslaskelma, konsernitase, konsernin rahoituslaskelma, näiden liitetiedot sekä konsernista annettavat toimintakertomustiedot vastaavat sisällöltään ja muodoltaan kirjanpitolautakunnan yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

Emoyrityksen tilintarkastajan tehtäväksi on myös määrätty sen varmistaminen, että konserniin kuuluvien yritysten tilintarkastajat ovat suorittaneet tilintarkastuksen asianmukaisesti. Tätä velvollisuutta koskevaa tilintarkastusevidenssiä voi emoyrityksen tilintarkastaja hankkia esimerkiksi pyytämällä tytäryhtiön tilintarkastajilta vahvistuskirjeitä ja velvoittamalla heitä täyttämään ja vahvistamaan kyselylomakkeita. Jos emoyrityksen tilintarkastaja ei pysty tarkastamaan konsernitilinpäätöstä tai varmistumaan konserniin kuuluvan yrityksen tilintarkastuksen asianmukaisuudesta, tilintarkastajan tulee toteuttaa asianmukaiset toimenpiteet asian korjaamiseksi ja tehdä ilmoitus tilintarkastusvalvonnalle.

Erityinen tarkastus ja erityistarkastukset

Osakeyhtiön osakkeenomistaja voi ehdottaa erityisen tarkastuksen toimittamista yhtiön hallinnosta ja kirjanpidosta tietyltä ajanjaksolta tai tietyistä toimenpiteistä tai seikoista. Jos ehdotusta ovat kannattaneet osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista osakkeista, voi osakkeenomistaja tehdä erityistä tarkastusta koskevan hakemuksen lääninhallitukselle. Hakemukseen on suostuttava, jos tarkastuksen toimittamiseen voidaan osoittaa olevan painavia syitä.

Erityisen tarkastuksen kohde on laissa jätetty melko avoimeksi, mutta kohteen täytynee olla seikka, joka on tarkastettavissa yhtiön kirjanpidosta tai hallintoasiakirjoista. Tarkastus voi koskea esimerkiksi yksittäistä investointia tai hanketta tai henkilön toimintaa, mutta myös laajempia kokonaisuuksia. Tarkastettavaa ajanjaksoa ei ole rajoitettu mitenkään, mutta käytännössä tarkastusta rajoittavat ainakin kirjanpitoaineiston säilyttämissäännökset.

Erityistä tarkastusta ei suorita yhtiön oma tilintarkastaja, vaan lääninhallituksen määräämä tarkastaja. Hakemuksen tekijät ehdottavat lääninhallitukselle tarkastajaa, jonka lääninhallitus valitsee, jos tarkastaja täyttää erityisen tarkastajan kelpoisuusvaatimukset. Erityisellä tarkastajalla on oltava sellainen taloudellisten ja oikeudellisten asioiden tuntemus ja kokemus kuin tarkastustehtävän laatuun ja laajuuteen katsoen on tarpeen tehtävän hoitamiseksi. Tavallisesti tehtävään valitaan tilintarkastuslaissa tarkoitettu hyväksytty tilintarkastaja, mut-

ta tehtävän voi hoitaa joku muukin. Erityinen tarkastus ei ole tilintarkastusta, mutta sen tekijään sovelletaan tilintarkastuslain riippumattomuus-, esteellisyys-, salassapito- ja vahingonkorvausmääräyksiä.

Erityistä tarkastusta vaatineet osakkeenomistajat eivät ole erikoisasemassa tarkastusta toteutettaessa, eivätkä he voi siten ohjata tarkastajaa työssään tai vaatia häneltä tietoja tarkastushavainnoista kesken tarkastuksen. Tarkastusmenetelmistä ja niiden laajuudesta päättää tarkastaja itsenäisesti lääninhallituksen määräyksen perusteella. Tilintarkastaja antaa erityisestä tarkastuksesta yhtiökokoukselle lausunnon, jossa selvitetään tarkastuksen tavoitteet, tarkastustoimet ja -havainnot sekä johtopäätökset. Tarkastajan palkkion maksaa yleensä yhtiö, mutta tuomioistuin voi myös erityisistä syistä velvoittaa tarkastusta hakeneen osakkeenomistajan kokonaan tai osittain korvaamaan yhtiölle sen kulut.

Erityisen tarkastuksen toimittaminen on mahdollista myös asunto-osakeyhtiössä ja osuuskunnassa. Erityistä tarkastusta koskevat määräykset asunto-osakelaissa ja osuuskuntalaissa vastaavat sisällöltään osakeyhtiölain säännöksiä.

Konkurssi- tai yrityssaneerausmenettelyssä tilintarkastajan tehtäväksi voi tulla suorittaa erityistarkastuksia, joita joskus kutsutaan myös erikoistarkastuksiksi tai erikoistilintarkastuksiksi. Erityistarkastukset voivat kohdistua konkurssi- tai saneerausvelallisen toimintaan tai konkurssipesän kirjanpitoon ja hallintoon. Käytännössä erityistarkastuksia tekemään valitaan tilintarkastuslaissa tarkoitettu hyväksytty tilintarkastaja, mutta mahdollista on valita joku muukin henkilö. Yhtiön oma tilintarkastaja on tehtävään esteellinen. Yrityssaneerauslain mukaisessa erityistarkastuksessa tilintarkastajan valitsee selvittäjä tai velkojatoimikunta, konkurssimenettelyyn liittyvissä erityistarkastuksissa velkojainkokous tai konkurssiasiamies. Erityistarkastuksia ei lueta lakisääteisiksi tilintarkastustehtäviksi, vaan tilintarkastajan harjoittamaksi muuksi toiminnaksi, jota sääntelevät tilintarkastuslain riippumattomuus-, esteellisyys-, salassapito- ja vahingonkorvausmääräykset.

Harjoitustehtäviä

1. Tilintarkastusvelvollisuus

Osakeyhtiöllä ei ole päättyneellä ja sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittynyt enempää kuin yksi tilintarkastuslain 2 luvun 4 §:ssä säädetyistä kokoluokkarajoista. Luettele kaikki mahdolliset muut tekijät, jotka voivat kokoluokkarajoista riippumatta muodostaa osakeyhtiölle tilintarkastusvelvollisuuden.

2. Tilintarkastusvelvollisuus ja velvollisuus valita toiminnantarkastaja

Vastaa seuraaviin kysymyksiin kyllä tai ei.

	Tmi	Ky	Oy	Oyj*	Osuuskunta	Yhdistys	Säätiö
a) Onko talousyksikkö oikeudellisen muotonsa perusteella lähtökohtaisesti tilintarkastusvelvollinen?							
b) Onko mahdollista, että tiettyjen edellytysten täyttyessä talousyksikössä voidaan jättää valitsematta tilintarkastaja?							
c) Voidaanko talousyksikköön valita toiminnantarkastaja?							
d) Jos toiminnantarkastaja on mahdollista valita, onko mahdollista, että kuitenkin tiettyjen edellytysten täyttyessä voidaan tilintarkastaja ja toiminnantarkastaja jättää valitsematta?							

*Oyj:llä tarkoitetaan tässä julkista osakeyhtiötä, joka on myös julkisesti noteerattu.

3. Tilintarkastusvelvollisuus ja velvollisuus valita toiminnantarkastaja

Osuuskunta A:n tilinpäätöstietoja:

tilikausi	1.1.–31.12.2016	1.1.–31.12.2017
taseen loppusumma	50 000	50 000
liikevaihto	300 000	300 000
henkilökuntaa keskimäärin	3	3

Osuuskunta A on perustettu vuonna 2005. Osuuskunnan sääntöjä ei ole muutettu perustamisen jälkeen. Säännöissä määrätään, että osuuskunnalle on valittava kaksi tilintarkastajaa. Voiko osuuskunnan kokous jättää tilintarkastajat valitsematta tilikaudelle 1.1.–31.12.2018 keväällä 2018 pidettävässä varsinaisessa osuuskunnan kokouksessa? Jos ei voi, onko mahdollista valita toisen tai molempien tilintarkastajien sijaan toiminnantarkastaja?

4. Tilintarkastajan kelpoisuus

Mihin seuraavista on valittava ainakin yksi KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jonka päävastuullinen tilintarkastaja on KHT-tilintarkastaja?

a) Asunto-osakeyhtiö Kotivalo: taseen loppusumma 1 miljoonaa euroa, liikevaihtoa vastaava tuotto 0,5 miljoonaa euroa, henkilökunnan lukumäärä keskimäärin 0

b) Konepaja Oy: taseen loppusumma 20 miljoonaa euroa, liikevaihto 40 miljoonaa euroa, henkilökunnan lukumäärä keskimäärin 200

c) Tehdas Oy: taseen loppusumma 30 miljoonaa euroa, liikevaihto 60 miljoonaa euroa, henkilökunnan lukumäärä keskimäärin 500

d) IT Oyj: taseen loppusumma 10 miljoonaa euroa, liikevaihto 20 miljoonaa euroa, henkilökunnan lukumäärä keskimäärin 100, yhtiön osakkeita voi ostaa First North -listalta (First North ei ole arvopaperimarkkinalain 2:5 §:ssä tarkoitettu säännelty markkina)

e) Nokia Oyj

f) S-Pankki Oy

g) If Vahinkovakuutusyhtiö Oy.

5. Tilintarkastajan esteellisyys

Ketkä seuraavista ovat esteellisiä toimimaan asunto-osakeyhtiön tilintarkastajana, kun muita riippumattomuuteen vaikuttavia tekijöitä ei ole ja tilintarkastaja täyttää lain kelpoisuusvaatimukset?

a) osakkeenomistaja

b) isännöitsijän setä

c) hallituksen jäsenen avopuoliso

d) hallituksen jäsenen avopuolison veli

e) hallituksen puheenjohtajan anoppi

f) hallituksen puheenjohtajan tyttären lapsi

g) kirjanpitäjän veli

h) talonmies.

6. Tilintarkastusaineisto, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastus

Minkä asian tarkastamiseen tai täsmäyttämiseen kutakin alla lueteltua dokumenttia tarvitaan tilintarkastuksessa? Mainitse yksi esimerkki.

- yhtiökokousten ja hallituksen kokousten pöytäkirjat
- kaupparekisteriote
- yhtiöjärjestys
- osakeluettelo
- verotuspäätös
- ennakkoverolippu
- veroilmoitusjäljennös
- jäljennökset alv- ja työnantajavalvontailmoituksista
- kiinteistön omistamista ja rasitteita todentavat dokumentit
- pörssiosakkeista arvo-osuustilin arvopaperiote
- inventaariluettelo
- lainasaamisiin liittyvät velkakirjat sekä vakuus- ja muut asiakirjat
- asiakkailta saadut saldovahvistukset myyntisaamisista
- todistus osake- tai korkorahastoista
- saldovahvistukset pankkitileistä
- lainoihin liittyvät velkakirjat sekä vakuus- ja muut asiakirjat
- saldovahvistukset lainoista ja osamaksuveloista
- toimittajilta saadut saldovahvistukset ostoveloista
- pankin tai muun rahoittajan vastuuerittely tai muu selvitys panttauksista
- taseen ulkopuolisiin vastuisiin liittyvät asiakirjat, esimerkiksi rahoitusyhtiön vahvistus leasingvastuista ja annettuihin takauksiin liittyvät asiakirjat.

7. Määräaikojen noudattamisen tarkastus ja tilintarkastajan raportointi

Miten tarkastat seuraavat asiat osakeyhtiössä? Anna arviosi määräajan laiminlyönnin vaikutuksesta tilintarkastajan raportointiin.

a) Tilinpäätös on valmistunut ajoissa.
b) Varsinainen yhtiökokous on pidetty määräajassa.
c) Veroilmoitus on jätetty ajoissa.

8. Tilinpäätöksen tekninen tarkastus ja ulkoisten muotoseikkojen tarkastus

Malli Oy:n tilinpäätöksessä on kymmenen teknisluonteista ja tilinpäätöksen ulkoisiin muotoseikkoihin liittyvää virhettä. Luetteloi virheet. Ota huomioon seuraavat lisätiedot:

- Tilikaudella on hankittu uutta aktivoitavaa kalustoa 1 000 eurolla. Kiinteistöinvestointeja ei ole tehty.
- Yhtiökokous on tilikauden 1.1.–31.12.2018 aikana päättänyt jakaa viimeksi päättyneeltä tilikaudelta osinkoa 5 000 euroa. Muita jakokelpoisten varojen käyttöön liittyviä päätöksiä ei ole tehty.

MALLI OY

TULOSLASKELMA	1.1.–31.12.2018		1.1.–31.12.2017	
LIIKEVAIHTO		820 000		805 000
Liiketoiminnan muut tuotot		3 100		3 100
MATERIAALIT JA PALVELUT				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Ostot tilikauden aikana	641 000		600 900	
Varastojen muutos	–8 200	–632 800	22 000	–622 900
HENKILÖSTÖKULUT				
Palkat ja palkkiot	64 500		63 900	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	11 900		11 800	
Muut henkilösivukulut	6 400	–82 800	6 300	–82 000
LIIKETOIMINNAN MUUT KULUT		–47 400		–46 200
POISTOT JA ARVONALENTUMISET		–19 500		–18 700
LIIKEVOITTO		40 600		38 300
RAHOITUSTUOTOT JA -KULUT				
Muut korko- ja rahoitustuotot		6 390		5 410
Korkokulut ja muut rahoituskulut		–5 100		–5 600
VOITTO ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ		41 890		38 110
SATUNNAISET ERÄT				
Satunnaiset tuotot	20		10	
Satunnaiset kulut	–10	10	–20	–10
VOITTO ENNEN TILINPÄÄTÖS-SIIRTOJA JA VEROJA		41 900		38 100
Tuloverot		–12 200		–10 600
TILIKAUDEN VOITTO		29 700		27 500

MALLI OY

TASE	31.12.2018		31.12.2017	
V A S T A A V A A				
PYSYVÄT VASTAAVAT				
Aineelliset hyödykkeet				
Maa- ja vesialueet	13 500		13 500	
Rakennukset ja rakennelmat	92 600		99 600	
Koneet ja kalusto	31 200		43 700	
Käyttöomaisuusarvopaperit				
Muut osakkeet ja osuudet	28 300	165 600	28 300	185 100
VAIHTUVAT VASTAAVAT				
Vaihto-omaisuus				
Tavarat	62 400		70 600	
Saamiset				
Lyhytaikaiset				
Myyntisaamiset	22 500		24 000	
Muut saamiset	0		0	
Siirtosaamiset	20 000		4 000	
Rahat ja pankkisaamiset	19 000	123 900	15 400	114 000
		289 500		299 000
V A S T A T T A V A A				
OMA PÄÄOMA				
Osakepääoma	14 900		13 800	
Edellisten tilikausien voitto	78 500		51 000	
Tilikauden voitto	27 900	123 100	27 500	92 300
VIERAS PÄÄOMA				
Pitkäaikainen				
Lainat rahoituslaitoksilta	38 000		47 500	
Lyhytaikainen				
Lainat rahoituslaitoksilta	67 600		75 200	
Ostovelat	30 400		49 200	
Siirtovelat	12 000		16 200	
Muut velat	18 400	166 400	18 700	206 800
		289 500		299 100

9. Tase-erien olemassaolon tarkastus

Miten tarkastat tavaraliikennetoimintaa harjoittavan Oy Kuljetus Ab:n tilinpäätöstarkastuksessa seuraavat asiat?

a) Yhtiön omistamat 5 kuorma-autoa ja 5 pakettiautoa ovat yhtiön hallussa.
b) Yhtiön omistamat Rahtikeskus Oy:n osakkeet ovat yhtiön hallussa.
c) Osakeomistukseen perustuvat Rahtikeskus Oy:lle annetut osakaslainat on merkitty oikein taseeseen.
d) Taseeseen merkityt myyntisaamiset ovat asianmukaisia.
e) Yhtiön omistamat Kesko Oyj:n osakkeet ovat yhtiön hallussa.
f) Yhtiön omistamat T-pankin korkorahasto-osuudet ovat yhtiön hallussa.
g) T-pankin pankkitilillä olevat varat on merkitty oikein taseeseen.
h) Kassassa olevat käteisvarat ovat yhtiön hallussa.
i) Osakepääoma on merkitty oikein taseeseen.
j) Tilikaudella toteutetun maksullisen osakeannin yhteydessä sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon on kirjattu oikea summa.
k) Yhtiön osakkeenomistajien antamat pääomalainat on merkitty oikein taseen velkoihin.
l) T-pankilta saatu pankkilaina on merkitty oikein taseeseen.
m) Osamaksuvelka T-rahoitus Oy:lle on merkitty oikein taseeseen.
n) Rahtikeskus Oy:ltä saatu laina on merkitty oikein taseeseen.

10. Tuloslaskelmaerien analyyttinen tarkastus

Seuraavilla sivuilla on esitetty Esimerkki Oy:n tuloslaskelma ja tase, joista on havaittavissa kuusi epäjohdonmukaiselta tai poikkeavalta vaikuttavaa tilinpäätöserää. Havainnot eivät suoraan kerro kirjanpito- tai muusta virheestä, mutta antavat aihetta yksityiskohtaisempaan tarkastukseen. Luetteloi tilinpäätöserät ja perustele, miksi tilinpäätöserä vaikuttaa epäjohdonmukaiselta tai poikkeavalta.

ESIMERKKI OY

TULOSLASKELMA	1.1.–31.12.2018		1.1.–31.12.2017	
LIIKEVAIHTO		1 230 000		1 200 000
Liiketoiminnan muut tuotot		35 000		35 000
MATERIAALIT JA PALVELUT				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Ostot tilikauden aikana	580 000		565 000	
Varastojen muutos	–30 000	–550 000	–30 000	–535 000
HENKILÖSTÖKULUT				
Palkat ja palkkiot	200 000		190 000	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	5 000		3 500	
Muut henkilösivukulut	10 000	–215 000	9 500	–203 000
POISTOT		–40 000		–40 000
LIIKETOIMINNAN MUUT KULUT		–300 000		–100 000
LIIKEVOITTO		160 000		357 000
RAHOITUSTUOTOT JA -KULUT				
Muut korko- ja rahoitustuotot		5 000		5 000
Korkokulut ja muut rahoituskulut		–5 000		–40 000
VOITTO ENNEN TILINPÄÄTÖS-SIIRTOJA JA VEROJA		160 000		322 000
Tuloverot		–16 000		–65 000
TILIKAUDEN VOITTO		144 000		257 000

ESIMERKKI OY

TASE		31.12.2018		31.12.2017
V A S T A A V A A				
PYSYVÄT VASTAAVAT				
Aineelliset hyödykkeet				
Koneet ja kalusto		460 000		500 000
VAIHTUVAT VASTAAVAT				
Vaihto-omaisuus				
Tavarat		90 000		60 000
Saamiset				
Lyhytaikaiset				
Myyntisaamiset	220 000		195 000	
Rahat ja pankkisaamiset	30 000	250 000	40 000	255 000
		800 000		815 000
V A S T A T T A V A A				
OMA PÄÄOMA				
Osakepääoma	30 000		30 000	
Edellisten tilikausien voitto	–10 000		25 000	
Tilikauden voitto	144 000	164 000	257 000	312 000
VIERAS PÄÄOMA				
Pitkäaikainen				
Lainat rahoituslaitoksilta	360 000		400 000	
Lyhytaikainen				
Lainat rahoituslaitoksilta	40 000		40 000	
Ostovelat	236 000	636 000	63 000	503 000
		800 000		815 000

11. Hallinnon ja ulkoisten muotokysymysten tarkastus

Miten tarkastat seuraavat asiat osakeyhtiössä?

a) Yhtiökokouksessa on valittu oikea määrä eri hallintoelimiä.
b) Oikeat henkilöt ovat allekirjoittaneet tilinpäätöksen.
c) Tilikausi on lainmukainen.
d) Osakeluettelossa on oikeat tiedot.
e) Hallituksen kokouksissa on ollut läsnä oikea ja päätösvaltainen hallitus.

12. Hallinnon tarkastus ja tilintarkastajan raportointi

B Oy:n taseen vastattavaa-puoli näyttää seuraavalta:

TASE	31.12.2018	31.12.2017
OMA PÄÄOMA		
Osakepääoma	8 000	8 000
Voitto/tappio edellisiltä tilikausilta	–4 500	–5 000
Tilikauden voitto/tappio	–4 000	500
	–500	3 500
VIERAS PÄÄOMA		
Lyhytaikainen		
Lainat rahoituslaitoksilta	30 000	30 000
Ostovelat	15 500	6 500
	45 500	36 500
	45 000	40 000

Yhtiön omaisuuserien todennäköiset luovutushinnat eivät ole niiden kirjanpitoarvoja suurempia. Mitä tilintarkastajan tulee tarkastaa B Oy:n tasetilanteen perusteella ja mitä vaikutuksia tarkastushavainnoilla voi olla tilintarkastajan raportointiin tilikauden 1.1.–31.12.2018 tilintarkastuksessa?

13. Tilintarkastajan raportointi

Vastaa seuraaviin kysymyksiin kyllä tai ei.

	Tilinpäätösmerkintä	**Tilintarkastuskertomus**	**Tilintarkastuspöytäkirja**	**Tilintarkastusmuistio**
a) Onko tilintarkastajan raportista määräyksiä tilintarkastuslaissa?				
b) Onko erityislainsäädännössä, esimerkiksi osakeyhtiölaissa, tilintarkastajan raporttiin liittyviä määräyksiä?				
c) Onko tilintarkastajan raportti julkinen?				
d) Vaikuttaako tilintarkastajan raportin sisältöön se, onko tarkastuskohde PIE-yhteisö?				

14. Asunto-osakeyhtiön tilintarkastus

Asunto-osakeyhtiö Merihelmen omistamassa kiinteistössä on 20 samankokoista osakashallinnassa olevaa huoneistoa. Yhtiössä on toteutettu kaksi vuotta sitten LVI-saneeraus. Puolet yhtiön osakkeenomistajista maksoi osuutensa kustannuksista hankeosuussuorituksina saneerauksen yhteydessä. Puolet hankkeen kustannuksista rahoitettiin yhtiön ottamalla lainalla, jonka lyhennyksiä ja koron maksua varten kerättävää pääomavastiketta maksaa kymmenen osakkeenomistajaa.

Asunto-osakeyhtiö Merihelmen tilinpäätöksen 31.12.20X0 liiteasiakirjoista selviää, että huoneistokohtainen osuus mainitusta lainasta on tilinpäätöshetkellä 20 000 euroa/huoneisto. Taseesta ilmenee, että lainan saldo on 201 000 euroa. Pääomavastikkeita koskeva osa tilinpäätöksen vastikerahoituslaskelmasta näyttää seuraavalta:

VASTIKERAHOITUSLASKELMA 1.1.–31.12.20X0

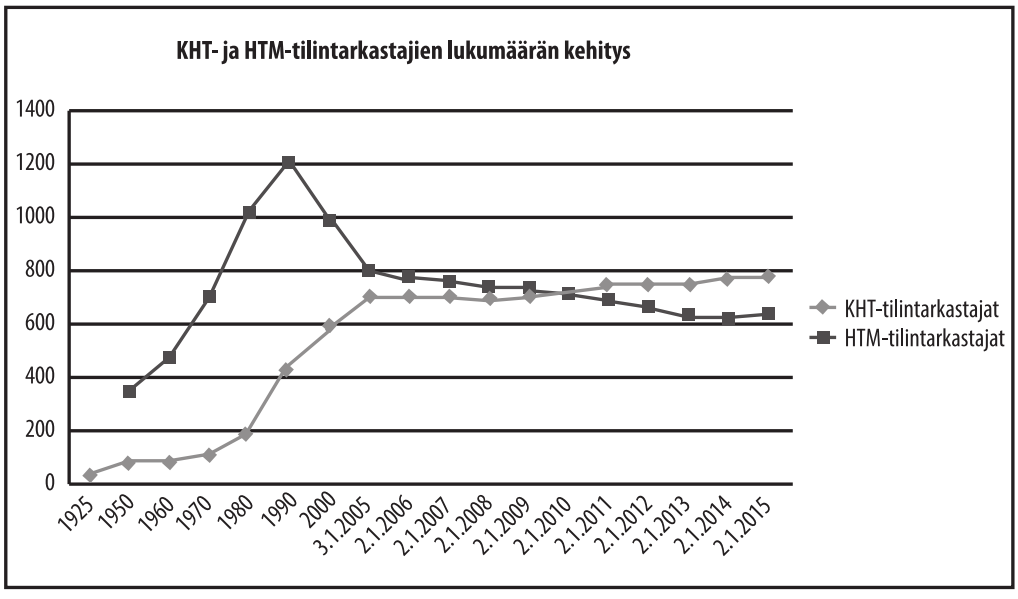
.
.
.

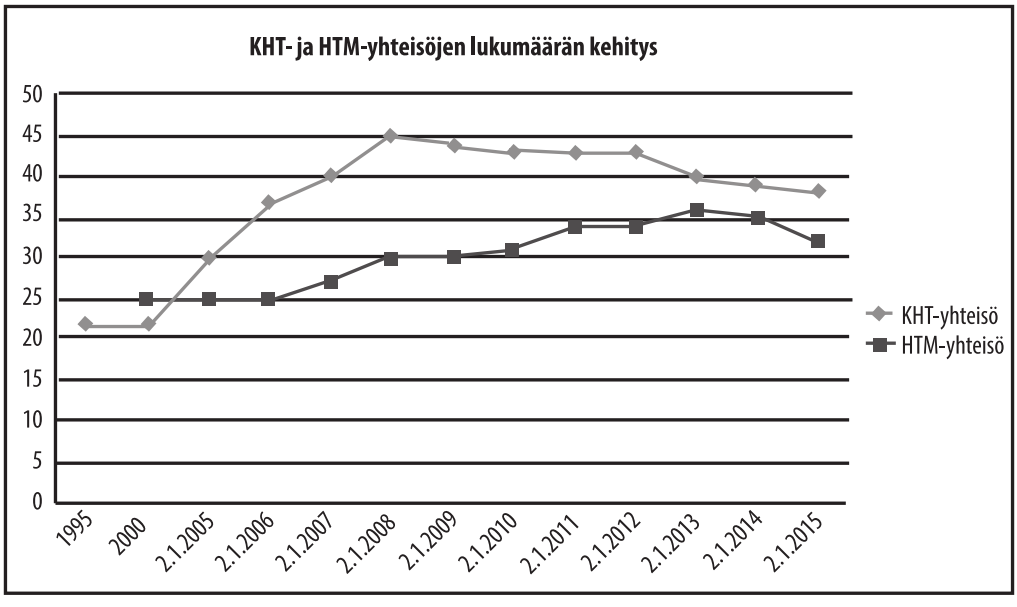
PÄÄOMATUOTOT		
Pääomavastikkeet	36 000	
Lainaosuussuoritukset	0	36 000
PÄÄOMAKULUT		
Korkokulut	10 000	
Muut rahoituskulut	250	
Lainojen lyhennykset	25 000	
Lainaosuuslyhennykset	0	–35 250
PÄÄOMAVASTIKEYLIJÄÄMÄ		750
EDELLISTEN TILIKAUSIEN PÄÄOMAVASTIKEJÄÄMÄ		–650
SIIRTYVÄ PÄÄOMAVASTIKEYLIJÄÄMÄ		100

.
.
.

Onko tilinpäätös ja/tai lainaosuuslaskenta tehty oikein?

LIITE 1

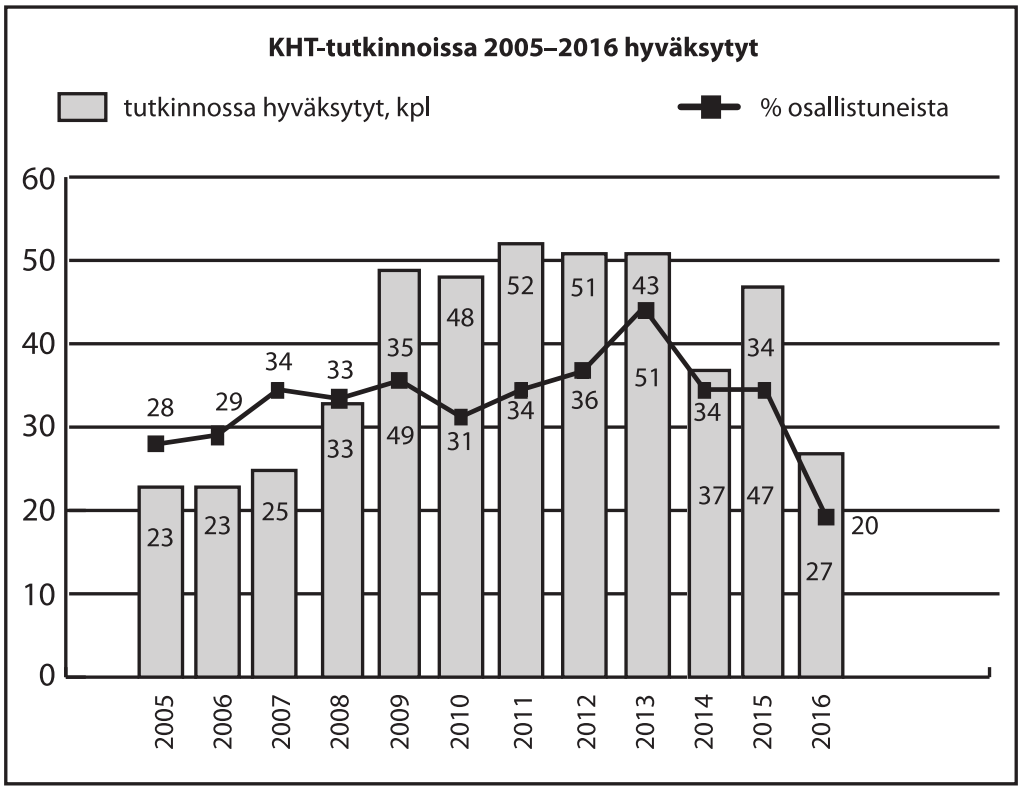


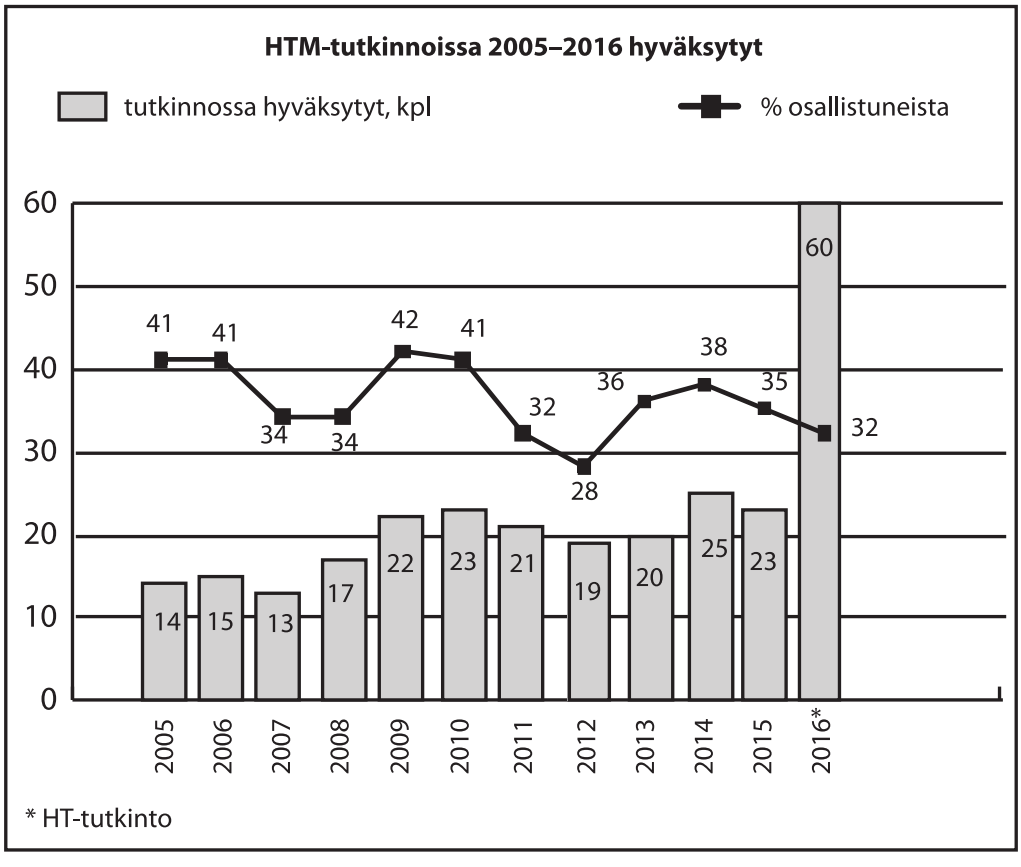


Lähde: Keskuskauppakamari

Huom. Tilintarkastajien tutkintojärjestelmä uudistui 1.1.2016 alkaen. Tilaston HTM-tilintarkastajat on rinnastettavissa nykyisiin HT-tilintarkastajiin ja aiemmat KHT-tilintarkastajat nykyisiin KHT-tilintarkastajiin.

LIITE 2





* HT-tutkinto

LIITE 3

TILASTOTIETOJA SUOMEN SUURIMMISTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISTÄ

Big Four -yhtiöiden tunnuslukuja

	Liike-vaihto, milj. euroa	Liike-vaihdon kasvu-%	Liike-voitto, milj. euroa	Liike-voitto, %
Ernst & Young	118,0	7,4	7,5	6,4
Pricewater-houseCooper	109,6	5,3	3,7	3,4
KPMG	107,1	8,4	8,2	7,7
Deloitte	56,3	4,9	5,0	9,0

Tilintarkastuksen ja konsultoinnin kasvu

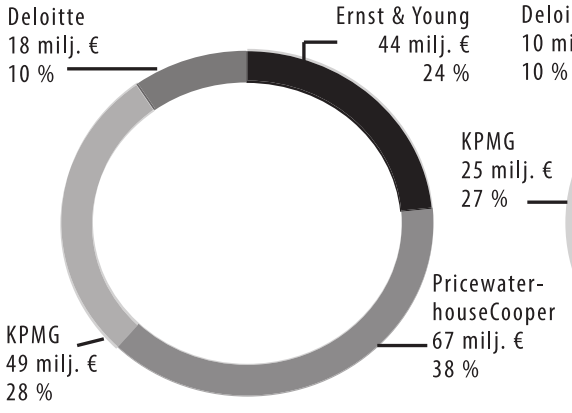
Liikevaihdon kasvu edellisestä tilikaudesta, prosenttia

	Tilin-tarkastus	Vero- ja laki-palvelut	Neuvonta-palvelut*
Ernst & Young	–0,7	17,7	8,7
Pricewater-houseCooper	4,6	2,1	12,6
KPMG	3,8	5,4	19,3
Deloitte	16,6	6,7	–1,4

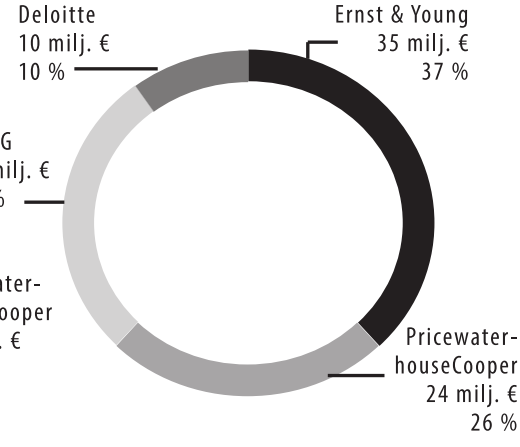
* Liikkeenjohdon konsultointi ja yritysjärjestelyt

Lähde: Big Four-yhtiöiden uusimmat tilinpäätökset

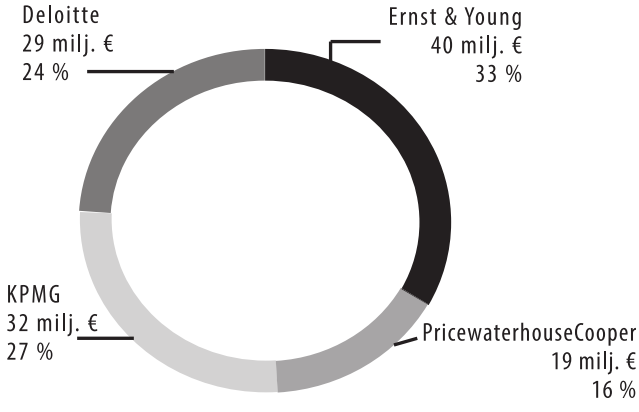
Big Four -yhtiöiden markkinaosuudet tilintarkastuksessa



Big Four -yhtiöiden markkinaosuudet verokonsultoinnissa



Big Four -yhtiöiden markkinaosuudet neuvontapalveluissa



Lähde: Kauppalehti 25.2.2016

Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 luku
Yleiset säännökset

1 § (12.8.2016/622)
Soveltamisala
Tätä lakia sovelletaan, jollei muualla laissa toisin säädetä:

1) kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 1 §:ssä tarkoitetun kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastukseen;

2) toimeen, joka muussa laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi tai jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön.

Toimintaan, johon sovelletaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annettua lakia (1142/2015), sovelletaan tämän lain 2 luvun 7 §:n 3 momenttia, 4 luvun 2, 4 ja 5 §:ää, 6–8 lukua, 9 luvun 1 §:n 1 momentin 1–3 kohtaa, 10 luvun 1–4, 7 ja 8 §:ää sekä 11 lukua.

Tätä lakia ei sovelleta tilintarkastajan toimintaan valtiontalouden tarkastusviraston virkamiehenä.

Tilintarkastajan tässä ominaisuudessaan harjoittamaan muuhun kuin 1, 2 tai 3 momentissa tarkoitettuun toimintaan sovelletaan 4 luvun 1–3 ja 8 §:ää, 7 ja 8 lukua, 9 luvun 1 §:ää, 10 luvun 1–4, 7 ja 8 §:ää ja 11 luvun 1 §:ää.

Mitä tässä laissa säädetään yhteisön ja säätiön kirjanpidon ja tilinpäätöksen tilintarkastuksesta sovelletaan myös Suomessa rekisteröidyn ulkomaisen elinkeinonharjoittajan sivuliikkeeseen, jos ulkomaisen elinkeinonharjoittajan tilinpäätöstä ei laadita, tarkasteta ja julkisteta Euroopan unionin säädösten mukaisesti tai vastaavalla tavalla. Tätä lakia ei kuitenkaan sovelleta ulkomaisen luotto- tai rahoituslaitoksen sivukonttorin tilintarkastukseen. Ulkomaisen vakuutusyhtiön edustuston tilintarkastukseen tätä lakia sovelletaan noudattaen, mitä ulkomaisista vakuutusyhtiöistä annetussa laissa (398/1995) säädetään.

Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastuksesta säädetään lisäksi yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta annetussa Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EU) N:o 537/2014, jäljempänä Euroopan unionin tilintarkastusasetus.

2 § (12.8.2016/622)
Määritelmät
Tässä laissa tarkoitetaan:

1) tilintarkastajalla 6 luvun 1 §:n mukaisesti HT-, KHT- tai JHT-tilintarkastajaksi hyväksyttyä luonnollista henkilöä tai tilintarkastusyhteisöksi hyväksyttyä yhteisöä;

2) HT-tilintarkastajalla luonnollista henkilöä, joka on 6 luvun 2 §:n mukaiset edellytykset täytettyään hyväksytty tilintarkastajaksi;

3) KHT-tilintarkastajalla HT-tilintarkastajaksi hyväksyttyä luonnollista henkilöä, jolle on 6 luvun 3 §:n 1 tai 4 momentin mukaisten edellytysten täytyttyä hyväksytty yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan KHT-erikoispätevyys;

4) JHT-tilintarkastajalla HT-tilintarkastajaksi hyväksyttyä luonnollista henkilöä, jolle on 6 luvun 3 §:n 2 tai 4 momentin mukaisten edellytysten täytyttyä hyväksytty julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan JHT-erikoispätevyys;

5) tilintarkastusyhteisöllä yhteisöä, joka on 6 luvun 5 §:n mukaiset edellytykset täytettyään hyväksytty tilintarkastusyhteisöksi;

6) konsernilla kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tarkoitettua konsernia;

7) konserniyrityksellä kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tarkoitettua konserniyritystä;

8) säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevalla yhteisöllä yhteisöä, jonka arvopaperi on otettu kaupankäynnin kohteeksi kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetun lain (748/2012) 1 luvun 2 §:n 6 kohdassa tarkoitetulla säännellyllä markkinalla;

9) yleisen edun kannalta merkittävällä yhteisöllä kirjanpitolain 1 luvun 9 §:ssä tarkoitettua yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä;

10) ketjulla tilintarkastajien yhteistyöhön tarkoitettua suurta verkostoa, johon tilintarkastajakuuluu, sekä näiden muodostamaa muuta suurta kokonaisuutta, joka on selkeästi tarkoitettu voittojen tai kustannusten jakamiseen tai jolla on yhteinen omistus, määräysvalta tai johto, yhteiset laadunvarmistusohjeet ja -menettelytavat tai yhteinen liiketoimintasuunnitelma tai joka käyttää yhteistä markkinointinimeä tai yhteisiä asiantuntijaresursseja;

11) ETA-valtiolla Euroopan talousalueeseen kuuluvia valtioita.

2 luku
Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus

1 §
Tilintarkastajan yleinen kelpoisuus

Tilintarkastajana ei voi toimia henkilö, jolle on määrätty edunvalvoja, jonka toimintakelpoisuutta on rajoitettu, joka on vajaavaltainen taikka joka on konkurssissa tai liiketoimintakiellossa.

Jos tilintarkastajaksi on valittu yksi tai useampi luonnollinen henkilö, on vähintään yhdellä heistä oltava asuinpaikka ETA-valtiossa.

2 §
Tilintarkastusvelvollisuus

Yhteisössä ja säätiössä on valittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus sen mukaan kuin tässä laissa ja muussa laissa säädetään.

Jollei muussa laissa toisin säädetä, tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta yhteisössä, jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täyttynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa;

2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai

3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

Tilintarkastaja voidaan myös jättää valitsematta toimintaansa aloittavassa yhteisössä, jolla ei vielä ole 2 momentissa tarkoitettuja tilikausia, jollei ole ilmeistä, ettei edellytyksiä tilintarkastajan valitsematta jättämiseen ole.

Tilintarkastaja on kuitenkin aina valittava yhteisössä, jonka pääasiallisena toimialana on arvopapereiden omistaminen ja hallinta ja jolla on kirjanpitolain 1 luvun 8 §:ssä tarkoitettu huomattava vaikutusvalta toisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan tai rahoituksen johtamisessa.

Jos yhteisöllä tai säätiöllä ei ole 1, 2 tai 3 momentin mukaista velvollisuutta valita tilintarkastajaa, yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä voidaan määrätä tilintarkastuksen toimittamisesta. (12.8.2016/622)

Yhteisön ja säätiön yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä voidaan määrätä useamman tilintarkastajan valinnasta. (12.8.2016/622)

3 §
Velvollisuus valita varatilintarkastaja

Jos yhteisölle on valittu vain yksi tilintarkastaja eikä tämä ole tilintarkastusyhteisö, on valittava ainakin yksi varatilintarkastaja.

Mitä tässä tai muussa laissa säädetään tilintarkastajasta, sovelletaan vastaavasti varatilintarkastajaan.

4 §
Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antaminen tilintarkastajalle

Jos tilinpäätöksen vahvistamisesta päätetään yhteisön tai säätiön toimielimen kokouksessa, tilinpäätös ja toimintakertomus on annettava tilintarkastajalle viimeistään kuukautta ennen tätä kokousta.

5 § (12.8.2016/622)
Velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö

Vähintään yhden yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen valitseman tilintarkas-

tajan on oltava KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jonka päävastuullinen tilintarkastaja on KHT-tilintarkastaja, jos kyse on yleisen edun kannalta merkittävästä yhteisöstä tai jos yhteisössä tai säätiössä päättyneellä tilikaudella täyttyy vähintään kaksi seuraavista edellytyksistä:

1) taseen loppusumma ylittää 25 000 000 euroa;

2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 50 000 000 euroa;

3) yhteisön tai säätiön palveluksessa on keskimäärin yli 300 henkilöä.

6 §

Tilintarkastusvelvollisuus konsernissa

Mitä 2–4 §:ssä säädetään, sovelletaan vastaavasti konsernin emoyritykseen, jos konsernin osalta vähintään kaksi 2 §:ssä tarkoitetuista kolmesta edellytyksestä täyttyy ja mitä 5 §:ssä säädetään, jos vähintään kaksi 5 §:ssä tarkoitetuista kolmesta edellytyksestä täyttyy.

Tytäryrityksen tilintarkastajaksi on valittava vähintään yksi emoyrityksen tilintarkastaja. Edellä sanotusta voidaan poiketa vain perustellusta syystä.

7 § (12.8.2016/622)

Päävastuullinen tilintarkastaja

Jos tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö, tämän on ilmoitettava tilintarkastettavalle yhteisölle tai säätiölle, kenellä tilintarkastusyhteisössä työskentelevällä tilintarkastajalla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Päävastuullinen tilintarkastaja tulee valita siten, että varmistetaan riippumaton ja ammattitaitoinen tilintarkastus.

Päävastuullisella tilintarkastajalla on oltava vähintään sama pätevyys, jota edellytettäisiin tilintarkastajaksi valittavalta luonnolliselta henkilöltä. Hänen on myös osallistuttava aktiivisesti tilintarkastustoimeksiantoon.

Mitä tässä laissa säädetään tilintarkastajasta, sovelletaan myös päävastuulliseen tilintarkastajaan.

8 §

Patentti- ja rekisterihallituksen velvollisuus määrätä tilintarkastaja

Patentti- ja rekisterihallituksen on ilmoituksesta määrättävä yhteisölle tai säätiölle kelpoisuusehdot täyttävä tilintarkastaja, jos:

1) tilintarkastajaa ei ole valittu tämän lain tai muun lain mukaisesti;

2) tilintarkastajalla ei ole 1 §:ssä tarkoitettua kelpoisuutta tai tilintarkastaja ei ole 4 luvun 6 ja 7 §:ssä tarkoitetulla tavalla riippumaton; tai

3) yhtiöjärjestykseen, sääntöihin tai yhtiösopimukseen otettua tilintarkastajien lukumäärää tai kelpoisuutta koskevaa määräystä on rikottu.

Patentti- ja rekisterihallituksen on pyydettävä tilintarkastuslautakunnan lausunto 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetussa riippumattomuutta koskevassa asiassa ennen sen ratkaisemista.

Ilmoituksen saa edellä tässä pykälässä tarkoitetuissa tapauksissa tehdä kuka tahansa. Hallitus, siihen verrattava toimielin tai yhtiömies on velvollinen tekemään ilmoituksen, jollei se, jolle tilintarkastajan valitseminen kuuluu, viivytyksettä valitse kelpoisuusehdot täyttävää tilintarkastajaa. Ilmoitusvelvollisuus ei kuitenkaan koske kommandiittiyhtiön äänetöntä yhtiömiestä.

Ennen kuin tässä pykälässä tarkoitettu määräys annetaan, on kuultava yhteisön tai säätiön hallitusta, siihen verrattavaa toimielintä tai yhtiömiehiä. Määräys voidaan panna täytäntöön lainvoimaa vailla olevana. Määräys on voimassa siihen asti, kunnes yhteisölle tai säätiölle on säädetyssä järjestyksessä valittu tilintarkastaja Patentti- ja rekisterihallituksen määräämän tilintarkastajan tilalle. Määräystä ei voida antaa sen jälkeen, kun kyseistä tilikautta koskeva tilinpäätös on vahvistettu ja sitä koskeva päätös on saanut lainvoiman.

9 §

Tilintarkastajan erottaminen ja eroaminen

Tilintarkastajan voi erottaa toimestaan kesken toimikauden se, joka on tilintarkastajan valinnut, määrännyt tai osoittanut tehtävään. Tilintarkastajan erottamiseen kesken toimikauden on oltava perusteltu syy. Jos tilintarkastaja erotetaan kesken toimikauden, sen, joka on erottanut tilintarkastajan, on annettava jäljempänä 7 luvun 1 §:ssä tarkoitetulle Tilintarkastusvalvonnalle selvitys erottamisesta ja sen syistä.

Tilintarkastaja voi erota toimestaan kesken toimikauden ilmoittamalla siitä yhteisölle tai säätiölle. Tilintarkastajan on ilmoitettava ero rekisteröitäväksi kahden viikon kuluessa siitä, kun hän teki ilmoituksen. Lisäksi tilintarkastajan on an-

nettava Tilintarkastusvalvonnalle selvitys eroamisesta ja esitettävä sille perusteltu syy.

Jos tilintarkastajan toimi tulee avoimeksi kesken toimikauden tai jos tilintarkastaja menettää kelpoisuutensa sanottuun toimeen, eikä varatilintarkastajaa ole, tilintarkastajan valintaan osallistuvien yhtiömiesten, hallituksen tai vastaavan toimielimen on huolehdittava siitä, että uusi tilintarkastaja valitaan jäljellä olevaksi toimikaudeksi.

10 §
Tietojen antaminen seuraavalle tilintarkastajalle
Tilintarkastajan erotessa, tullessa erotetuksi tai tilintarkastajan toimikauden päättyessä tämän on pyynnöstä annettava seuraajalleen tiedot, jotka ovat tarpeen tilintarkastuksen suorittamista varten.

Mitä 1 momentissa säädetään koskee myös tilintarkastusyhteisöä, jonka palveluksessa tilintarkastaja on ollut.

11 § (12.8.2016/622)
Tilintarkastajan valintaa rajoittavien sopimusehtojen kielto
Yhteisön tai säätiön ja kolmannen osapuolen välinen sopimusehto, jolla rajoitetaan yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen päätösvaltaa yhteisön tai säätiön tilintarkastajan valinnassa, on mitätön.

3 luku
Tilintarkastuksen sisältö

1 § (12.8.2016/622)
Tilintarkastuksen kohde
Tässä laissa tarkoitetun tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto.

Jos lainsäädännössä muutoin edellytetään tilintarkastusta, tilintarkastukseen sovelletaan, mitä tässä laissa säädetään tilikauden tilintarkastuksesta ja sen sisällöstä.

2 § (12.8.2016/622)
Konsernin tilintarkastus
Emoyrityksen tilintarkastajan on tarkastettava myös konsernitilinpäätös sekä varmistuttava siitä, että konserniin kuuluvien yritysten tilintarkastajat ovat suorittaneet tilintarkastuksen asianmukaisesti.

Jos emoyrityksen tilintarkastaja ei pysty tarkastamaan konsernitilinpäätöstä tai varmistumaan konserniin kuuluvan yrityksen tilintarkastuksen asianmukaisuudesta 1 momentissa tarkoitetulla tavalla, tilintarkastajan tulee toteuttaa asianmukaiset toimenpiteet asian korjaamiseksi ja tehdä ilmoitus Tilintarkastusvalvonnalle.

3 §
Kansainväliset tilintarkastusstandardit
Sen lisäksi, mitä tässä laissa ja sen nojalla annetuissa säädöksissä säädetään, 1 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetussa tehtävässä on noudatettava tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY 26 artiklassa tarkoitettuja, unionissa sovellettaviksi hyväksyttyjä tilintarkastusstandardeja (kansainväliset tilintarkastusstandardit).

Kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja voidaan soveltaa tarkoituksenmukaisessa laajuudessa kirjanpitolain 1 luvun 4 a §:ssä tarkoitetun pienyrityksen tilintarkastuksessa noudattaen tämän lain 4 luvun 3 §:ssä tarkoitettua hyvää tilintarkastustapaa. (12.8.2016/622)

4 §
Tilinpäätösmerkintä
Kun tilintarkastus on tehty, tilintarkastajan on tehtävä siitä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen.

5 § (12.8.2016/622)
Tilintarkastuskertomus
Tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksessa on yksilöitävä sen kohteena oleva tilinpäätös sekä ilmoitettava, mitä tilinpäätössäännöstöä tilinpäätöksen laatimisessa on noudatettu. Tilintarkastuskertomuksessa on ilmoitettava, mitä tilintarkastusstandardeja tilintarkastuksessa on noudatettu. Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa on ilmoitettava tilintarkastajan toimipaikka.

Tilintarkastuskertomuksessa on annettava lausunto siitä:

1) antaako tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännöstön mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;

2) täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset;

3) onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti;

4) ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia.

Edellä 2 momentissa tarkoitettu lausunto on vakiomuotoinen, varauman sisältävä tai kielteinen. Jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, tilintarkastajan on ilmoitettava tästä tilintarkastuskertomuksessa.

Tilintarkastuskertomuksessa on lisäksi todettava, onko tilintarkastaja tilintarkastuksen yhteydessä saamiensa tietojen perusteella havainnut olennaisia virheellisyyksiä toimintakertomuksessa, sekä ilmoitettava näiden virheellisyyksien luonteesta.

Tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvelvollinen on:

1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai

2) rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Tilintarkastuskertomukseen on myös sisällytettävä yhtiökokouksen tai muun yhteisön tai säätiön toimielimen edellyttämät muut tilintarkastukseen perustuvat lausumat.

Tilintarkastuskertomuksessa on annettava tarpeelliset lisätiedot seikoista, joihin tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota sekä tiedot seikoista, jotka voivat antaa olennaista aihetta epäillä yhteisön tai säätiön kykyä jatkaa toimintaansa.

Jos yhteisöllä tai säätiöllä on vähintään kaksi tilintarkastajaa, tilintarkastajat antavat yhteisen tilintarkastuskertomuksen. Jos tilintarkastajat eivät ole yksimielisiä 2 momentissa tarkoitetusta lausunnosta, 5 momentissa tarkoitetusta huomautuksesta tai 6 momentissa tarkoitetusta lausumasta, kukin esittää kertomuksessa selkeästi oman kantansa ja erimielisyyden syyn.

Emoyrityksenä olevan yhteisön tai säätiön, joka laatii konsernitilinpäätöksen, tilintarkastajan on annettava kertomus konsernista noudattaen 1–7 momenttia. Kirjanpitolain 1 luvun 9 §:ssä tarkoitettu yleisen edun kannalta merkittävästä yhteisöstä tilintarkastajan tulee lisäksi laatia tarkastusvaliokunnalle Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen 11 artiklassa tarkoitettu lisäraportti.

5 a § (12.8.2016/622)

Tilintarkastuskertomuksen puutteellisuudesta ilmoittaminen

Tilintarkastuslautakunnalla on oikeus julkistaa verkkosivuillaan ilmoitus siitä, että tilintarkastajan antama tilintarkastuskertomus ei täytä siitä annettuja säännöksiä.

Ilmoituksessa on mainittava, mistä tilintarkastuskertomuksesta ja tilintarkastajasta on kyse.

6 § (12.8.2016/622)

Tilintarkastuskertomuksen ja tarkastusvaliokunnan lisäraportin luovuttaminen yhteisölle tai säätiölle

Tilintarkastajan on luovutettava tilintarkastuskertomus yhteisön tai säätiön hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle viimeistään kaksi viikkoa ennen sitä kokousta, jossa tilinpäätös on esitettävä vahvistettavaksi.

Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen 11 artiklassa tarkoitettu tarkastusvaliokunnan lisäraportti on luovutettava 1 momentissa tarkoitetulle toimielimelle viimeistään, kun tilintarkastuskertomus luovutetaan.

7 § (12.8.2016/622)

Tilintarkastuspöytäkirja

Tilintarkastaja voi esittää hallitukselle, hallintoneuvostolle, toimitusjohtajalle tai muulle vastuuvelvolliselle huomautuksia myös seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa tai 6 §:n 2 momentissa tarkoitetussa tarkastusvaliokunnan lisäraportissa. Tällaiset huomautukset merkitään pöytäkirjaan. Pöytäkirja on annettava yhteisön tai säätiön hallitukselle tai vastaavalle

toimielimelle. Toimielimen on käsiteltävä pöytäkirja viipymättä ja säilytettävä se luotettavalla tavalla.

8 §
Tilintarkastuspalkkion määräytyminen
Tilintarkastajalle tilintarkastuksesta maksettava palkkio ei saa määräytyä tavalla, joka voi vaarantaa tilintarkastajan riippumattomuuden.

9 §
Yhteisön ja säätiön toimielinten velvollisuus avustaa tilintarkastajaa
Yhtiömiesten tai hallituksen ja toimitusjohtajan taikka vastaavien toimielinten on varattava tilintarkastajalle tilaisuus toimittaa tarkastus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo sen tarpeelliseksi sekä annettava sellaista selvitystä ja apua, jota tilintarkastaja pyytää.

Tytäryrityksen yhtiömiehellä, hallituksella ja toimitusjohtajalla tai vastaavalla toimielimellä on sama velvollisuus emoyrityksen tilintarkastajaa kohtaan.

10 §
Tilintarkastajan läsnäolo yhteisön tai säätiön kokouksessa
Tilintarkastajalla on oikeus olla läsnä ja käyttää puhevaltaa yhteisön tai säätiön toimielimen kokouksessa, jossa käsitellään hänen tehtäviinsä liittyviä asioita.

Tilintarkastajan on oltava kokouksessa läsnä, jos käsiteltävät asiat ovat sellaisia, että hänen läsnäolonsa on tarpeen.

Tilintarkastajan on yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen pyynnöstä annettava tarkempia tietoja seikoista, jotka voivat vaikuttaa kokouksessa käsiteltävän asian arviointiin. Tietoja ei kuitenkaan saa antaa, jos niiden antaminen aiheuttaisi yhteisölle olennaista haittaa.

4 luku
Tilintarkastajaa koskevat muut säännökset

1 § (12.8.2016/622)
Ammattieettiset periaatteet
Tilintarkastajan on suoritettava tässä laissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

2 §
Ammattitaidon ylläpitäminen ja kehittäminen
Tilintarkastaja on velvollinen pitämään yllä ja kehittämään ammattitaitoaan.

3 §
Hyvän tilintarkastustavan velvoittavuus
Tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tässä laissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan.

Tilintarkastajan on noudatettava yhtiömiesten sekä yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen antamia erityisiä ohjeita, jos ne eivät ole ristiriidassa lain, yhtiöjärjestyksen, sääntöjen, yhtiösopimuksen, kansainvälisten tilintarkastusstandardien, hyvän tilintarkastustavan tai ammattieettisten periaatteiden kanssa.

6 § (12.8.2016/622)
Tilintarkastajan riippumattomuus
Tilintarkastajan on oltava riippumaton 1 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitettua toimeksiantoa suorittaessaan ja tarkastettavan tilinpäätöksen kattaman ajan sekä järjestettävä toimintansa riippumattomuuden turvaavalla tavalla.

Jos edellytykset riippumattomaan toimintaan puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta toimeksiantoa tai luovuttava siitä. Tilintarkastajan ei kuitenkaan ole tarpeen kieltäytyä tai luopua toimeksiannosta, jos:

1) riippumattomuutta uhkaavia tekijöitä on kokonaisuutena arvioiden pidettävä merkityksettöminä; tai

2) tilintarkastaja on ryhtynyt riippumattomuuttaan turvaaviin toimenpiteisiin.

Riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin on ryhdyttävä ainakin jos:

1) tilintarkastajalla on taloudellisia tai muita etuuksia yhteisössä tai säätiössä taikka tilintarkastajalla on muu suhde kuin tavanomainen liikesuhde yhteisöön tai säätiöön;

2) tarkastettavana on tilintarkastajan oma toiminta;

3) tilintarkastaja toimii oikeudenkäynnissä tai muussa asiassa yhteisön tai säätiön puolesta tai sitä vastaan;

4) tilintarkastajalla on läheinen suhde henkilöön, joka kuuluu yhteisön tai säätiön johtoon tai joka on osallistunut toimeksiannon kohteena olevaan asiaan yhteisön tai säätiön palveluksessa; tai

5) tilintarkastajaa painostetaan.

Edellä 2 momentissa tarkoitetut riippumattomuutta uhkaavat tekijät ja 3 momentissa tarkoitetut toimenpiteet riippumattomuuden turvaamiseksi tulee kirjata toimeksiantoa koskevaan aineistoon.

Mitä 3 momentissa säädetään yhteisöstä tai säätiöstä, koskee myös yhteisöjä ja säätiöitä, jotka ovat sen määräysvallassa kirjanpitolain 1 luvun 5 §:n mukaisesti, sekä yhteisöä tai säätiötä, jonka välittömässä määräysvallassa yhteisö on.

Edellä 2 momentissa tarkoitetussa arvioinnissa on otettava huomioon myös tilintarkastajan riippumattomuutta uhkaavat tekijät, jotka liittyvät:

1) tilintarkastusyhteisöön, jossa tilintarkastaja työskentelee;

2) henkilöön, joka osallistuu merkittävästi tilintarkastajan valvonnassa toimeksiannon suorittamiseen;

3) henkilöön, joka välittömästi johtaa tai valvoo tilintarkastajan toimintaa; tai

4) 1 kohdassa tarkoitetun tilintarkastusyhteisön sellaiseen omistajaan tai sen johtoon kuuluvaan henkilöön, joka työskentelee tilintarkastusyhteisön sellaisessa yksikössä, joka osallistuu merkittävästi toimeksiannon toteuttamiseen.

Jos riippumattomuuden vaarantuminen johtuu tilintarkastuksen kohteena olevaan yhteisöön tai säätiöön vaikuttavasta yritysjärjestelystä, tilintarkastajan on kolmen kuukauden kuluessa yritysjärjestelystä tiedon saatuaan ryhdyttävä riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin tai luovuttava toimeksiannosta.

7 § (12.8.2016/622)

Tilintarkastajan esteellisyys

Tilintarkastaja ei ole 6 §:ssä tarkoitetulla tavalla riippumaton ainakaan jos:

1) tilintarkastaja on yhteisön tai säätiön taikka samaan konserniin kuuluvan yhteisön tai säätiön taikka kirjanpitolain 1 luvun 8 §:ssä tarkoitetun osakkuusyrityksen yhtiömies, hallituksen tai hallintoneuvoston jäsen, toimitusjohtaja tai vastaavassa asemassa oleva;

2) tilintarkastajan tehtävänä on yhteisön tai säätiön kirjanpidon tai varojen hoito taikka hoidon valvonta;

3) tilintarkastaja on palvelussuhteessa yhteisöön tai säätiöön taikka 1 tai 2 kohdassa tarkoitettuun henkilöön;

4) tilintarkastajalla on välitön tai välillinen omistus- tai muu oikeus osakkeeseen tai osuuteen voittoa tavoittelevassa yhteisössä;

5) tilintarkastajalla on rahalaina, vakuus tai muu vastaava etuus yhteisöltä tai säätiöltä tai sen johtoon kuuluvalta henkilöltä taikka tilintarkastaja on antanut mainitulle taholle tällaisen etuuden;

6) tilintarkastajalla tai hänen arvopaperimarkkinalain (746/2012) 12 luvun 4 §:ssä tarkoitettuun lähipiiriinsä kuuluvalla, on omistuksessaan tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön tai säätiön liikkeeseen laskema tai takaama rahoitusväline taikka hänelle muutoin koituu olennaista välitöntä taloudellista etua sellaisesta rahoitusvälineestä tai hän osallistuu liiketoimeen, joka koskee sellaista rahoitusvälinettä;

7) 1 tai 2 kohdassa tarkoitettu henkilö on tilintarkastajan puoliso, veli, sisar taikka tilintarkastajaan suoraan ylenevässä tai alenevassa sukulaisuussuhteessa; taikka

8) tilintarkastajan puolisolla taikka tilintarkastajaan suoraan alenevassa sukulaisuussuhteessa olevalla henkilöllä on 4 kohdassa tarkoitettu omistus- tai muu oikeus, eikä tämä oikeus ole merkityksetön.

Mitä 1 momentin 4 kohdassa säädetään, ei koske yhteisöä, jossa jäsenyys on edellytyksenä sen tarjoamien välttämättömyyspalveluiden käyttämiselle. Tilintarkastajalla saa olla tällaisessa yhteisössä vain sellainen osuus, joka oikeuttaa palveluiden käyttämiseen, ei kuitenkaan suurempaa osuutta kuin yksi sadasosa.

Jos tilintarkastaja toimeksiannon vastaanottamisen jälkeen saa 1 momentin 4 kohdassa tarkoitetun oikeuden, hänen on luovuttava oikeudesta tai toimeksiannosta kohtuullisen ajan kuluessa siitä, kun hän sai tiedon saannostaan ja hänellä oli oikeus luopua siitä. Jos tilintarkastaja ei luovu oikeudestaan kohtuullisessa ajassa, hänen on luovuttava toimeksiannosta.

Mitä edellä tässä pykälässä säädetään yhteisöstä tai säätiöstä, koskee myös yhteisöjä, jotka ovat

sen määräysvallassa kirjanpitolain 1 luvun 5 §:n mukaisesti sekä yhteisöä tai säätiötä, jonka välittömässä määräysvallassa yhteisö on.

8 § (12.8.2016/622)
Tilintarkastajan salassapitovelvollisuus
Tilintarkastaja tai hänen apulaisensa ei saa ilmaista ulkopuoliselle tässä laissa tarkoitettua tehtävää suorittaessaan tietoonsa saamaa seikkaa, ellei 2 tai 3 momentissa toisin säädetä.

Salassapitovelvollisuus ei kuitenkaan koske seikkaa:

1) josta tilintarkastajan on ilmoitettava tai lausuttava lain tai Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen nojalla;

2) jonka ilmaisemiseen se, jonka hyväksi salassapitovelvollisuus on säädetty, antaa suostumuksensa;

3) jonka viranomainen, tuomioistuin tai muu henkilö on lain perusteella oikeutettu saamaan tietoonsa; tai

4) joka on tullut yleiseen tietoon.

Salassapitovelvollisuus ei estä tilintarkastajaa tai tilintarkastusyhteisöä toimittamasta toiselle tilintarkastajalle tämän tilintarkastusta varten tarvitsemia tietoja.

9 § (12.8.2016/622)
Asiakasrekisteri
Tilintarkastajan on pidettävä asiakasrekisteriä, jonka on sisällettävä kustakin tilintarkastusasiakkaasta vähintään seuraavat tiedot:

1) nimi, osoite ja toimipaikka;

2) tilintarkastusyhteisön päävastuullisen tilintarkastajan nimi;

3) tilintarkastuksesta perityt palkkiot ja muista palveluista perityt palkkiot kullakin asiakkaan tilikaudella.

Tilintarkastaja voi ulkoistaa asiakasrekisterin pitämisen toisen tilintarkastajan tehtäväksi.

Vastuu asiakasrekisterin asianmukaisuudesta on aina asiakkaan tilintarkastajalla.

Asiakasrekisterissä olevat tilintarkastusasiakkaan tiedot on säilytettävä 10 vuotta kyseisen asiakkaan tilintarkastustoimeksiannon päättymisestä.

10 § (12.8.2016/622)
Tilintarkastuskansio
Edellä 1 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuissa tehtävissä tilintarkastajan tulee koota tehtävää koskevat merkitykselliset tiedot ja asiakirjat tilintarkastuskansioon, joka on suljettava viimeistään 60 vuorokauden kuluttua tilintarkastuskertomuksen allekirjoittamisesta.

11 § (12.8.2016/622)
Tilintarkastajan siirtyminen tarkastetun yhteisön palvelukseen
Tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisön puolesta tilintarkastuksen suorittava päävastuullinen tilintarkastaja ei saa ennen kuin vähintään vuosi on kulunut tilintarkastuksesta ottaa vastaan seuraavia tehtäviä:

1) johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävät tarkastetussa yhteisössä;

2) jäsenyys tarkastetun yhteisön tarkastusvaliokunnassa tai elimessä, joka suorittaa tarkastusvaliokunnan tehtäviä vastaavia tehtäviä;

3) jäsenyys tarkastetun yhteisön hallintoelimessä toimivaan johtoon kuulumattomana tai jäsenyys tarkastetun yhteisön valvontaelimessä.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu määräaika on 2 vuotta, jos tarkastuksen kohteena on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

Mitä edellä 1 momentissa säädetään tilintarkastajasta, sovelletaan myös tilintarkastusta suorittavan tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön työntekijöihin ja muihin tilintarkastusyhteisön osakkaisiin kuin päävastuullisiin tilintarkastajiin sekä muihin luonnollisiin henkilöihin, joiden tarjoamat palvelut ovat tällaisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön käytettävissä tai määräysvallassa ja jotka ovat henkilökohtaisesti hyväksyttyjä tilintarkastajia.

Tällöin määräaika lasketaan siitä, kun he ovat suoraan osallistuneet kyseistä tilintarkastusta koskevaan toimeksiantoon.

12 § (12.8.2016/622)
Tilintarkastajan toiminnan järjestäminen
Tilintarkastajan on järjestettävä toimintansa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toiminnan laajuus ja monimutkaisuus huomioon ottaen sekä kirjattava toimintatavat tämän varmistamiseksi. Toimintatapojen tulee sisältää riittävät pe-

riaatteet riskienhallinnasta, sisäisestä vuosittain arvioitavasta laadunvalvonnasta, toimeksiantoja koskevan aineiston toimeksiantokohtaisesta dokumentoinnista, tilintarkastustoimeksiannon riittävästä resursoinnista, palkitsemisesta, rikkomusten ja valitusten vuosittaisesta seurannasta sekä menettelystä rikkomusepäilyjen ilmoittamiseksi.

Sen estämättä, mitä edellä 1 momentissa säädetään, kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 4 a §:ssä tarkoitettujen pienyritysten tilintarkastuksessa ei tarvitse:

1) arvioida sisäistä laadunvalvontajärjestelmää vuosittain;

2) varmistaa toiminnan jatkuvuutta yhtenäisten toimintatapojen kautta;

3) laatia toimeksiantokohtaista aineistoa tilintarkastustoimeksiannon resursoinnista;

4) laatia palkitsemista koskevia periaatteita;

5) laatia rikkomuksista ja valituksista vuosittaista raporttia.

13 § (12.8.2016/622)

Epäilyksistä ilmoittaminen

Tilintarkastajan on järjestettävä palveluksessaan oleville henkilöille sisäinen menettely, jolla varmistetaan, että kyseiset henkilöt voivat nimettömästi ilmoittaa tilintarkastusta koskevan sääntelyn rikkomisepäilyistään.

Ilmoitusmenettelyn tulee sisältää toimenpiteet, joilla suojataan ilmoituksen tekijää ja turvataan ilmoituksen tekijän ja ilmoituksen kohteena olevan henkilötietojen suoja noudattaen henkilötietolakia (523/1999). Ilmoitusmenettelyn tulee lisäksi sisältää ohjeet, joilla turvataan ilmoituksen tekijän henkilöllisyyden suoja, jollei rikkomuksen selvittämiseksi tai muuten viranomaisen oikeudesta tietojen saamiseen laissa toisin säädetä.

Tilintarkastajan on säilytettävä 1 momentissa tarkoitettua ilmoitusta koskevat tarpeelliset tiedot. Tiedot on poistettava viiden vuoden kuluttua ilmoituksen tekemisestä, jollei tietojen edelleen säilyttäminen ole tarpeen rikostutkinnan, vireillä olevan oikeudenkäynnin, viranomaistutkinnan taikka ilmoituksen tekijän tai ilmoituksen kohteena olevan henkilön oikeuksien turvaamiseksi. Tietojen edelleen säilyttämisen tarpeellisuus on tutkittava viimeistään kolmen vuoden kuluttua edellisestä tarkistamisesta. Tarkistamisesta on tehtävä merkintä.

Sen lisäksi, mitä henkilötietolaissa säädetään, edellä 1 momentissa tarkoitetun ilmoituksen kohteena olevalla ei ole tarkastusoikeutta 1 ja 2 momentissa tarkoitettuihin tietoihin, jos tietojen antaminen voisi haitata epäiltyjen rikkomisten selvittämistä. Ilmoituksen kohteena olevan oikeuksista säädetään henkilötietolaissa.

Tilintarkastusvalvonta voi antaa tarkempia määräyksiä 1 momentissa tarkoitettujen ilmoitusten tekemisestä ja niiden käsittelystä.

5 luku (12.8.2016/622)
Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajaa ja tilintarkastusta koskevat erityissäännökset

1 § (12.8.2016/622)

Toimikausien enimmäiskesto

Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajaksi valitun tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön toimikausien yhteenlaskettu kesto saa olla enintään kymmenen vuotta.

Tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö saadaan 1 momentissa säädetyn enimmäiskeston jälkeen valita tilintarkastajaksi ainoastaan, jos tilintarkastus kilpailutetaan Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen 16 artiklan 2–5 kohdan mukaisesti. Kilpailutuksen jälkeen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö saa toimia yhteisön tilintarkastajana siten, että ennen ja jälkeen kilpailutuksen olevien toimikausien yhteenlaskettu kesto on enintään kaksikymmentä vuotta.

Tilintarkastajan toimikausi saadaan poikkeuksellisesti pidentää kahteenkymmeneenneljään vuoteen jos:

1) 1 momentissa säädetty enimmäiskesto on saavutettu;

2) useampi kuin yksi tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on valittuna samanaikaisesti;

3) 2 kohdassa tarkoitetut tilintarkastajat antavat yhteisen tilintarkastuskertomuksen.

Edellä 1 ja 2 momentissa säädettyjä enimmäiskestoja laskettaessa huomioidaan myös sellaiset toimikaudet, joilla tilintarkastajana on toiminut 1 tai 2 momentissa tarkoitetussa tilintarkastusyhteisössä toimiva luonnollinen henkilö.

Tilintarkastajan valinta saa 1 momentissa tarkoitetun enimmäiskeston täytyttyä kohdistua 1 tai 2 momentissa tarkoitetussa tilintarkastusyhteisössä toimivaan tilintarkastajaan ainoastaan samoin edellytyksin kuin kyseiseen tilintarkastusyhteisöön.

2 § (12.8.2016/622)
Tilintarkastajan erottaminen tuomioistuimen päätöksellä
Tuomioistuimen on erotettava yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastaja toimestaan kesken toimikauden, jos erottamiseen on perusteltu syy. Tilintarkastajaa ei kuitenkaan saa erottaa enää sen jälkeen, kun kyseistä tilikautta koskeva tilinpäätös on vahvistettu ja sitä koskeva päätös on saanut lainvoiman.

Edellä 1 momentissa tarkoitetun kanteen voivat nostaa yleisessä alioikeudessa:

1) osakeyhtiön osakkeenomistajat, jotka edustavat vähintään yhtä kahdeskymmenesosaa osakeyhtiön osakkeiden tuottamasta äänimäärästä tai osakepääomasta ja osuuskunnan jäsenet, jotka edustavat vähintään yhtä kahdeskymmenesosaa osuuskunnan jäsenistöstä;

2) Tilintarkastusvalvonta;

3) Finanssivalvonta.

Tilintarkastajan erottamista koskeva asia on käsiteltävä tuomioistuimessa kiireellisesti.

Tuomioistuimen on toimitettava Tilintarkastusvalvonnalle tieto 2 momentissa tarkoitetussa asiassa annetusta lainvoimaisesta tuomiosta, jolla tilintarkastaja on erotettu toimestaan.

3 § (12.8.2016/622)
Muiden kuin tilintarkastuspalveluiden rajoittaminen
Tilintarkastajan oikeudesta tarjota tarkastettavalle yhteisölle ja sen konserniyritykselle tilintarkastuspalveluiden lisäksi muita kuin tilintarkastuspalveluita säädetään Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen 5 artiklassa.

Sen estämättä, mitä Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen 5 artiklassa säädetään, tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö, jossa tilintarkastaja toimii ja sen ketjun jäsen, johon tilintarkastaja kuuluu tai tilintarkastusyhteisö, jossa tilintarkastaja toimii, voi kuitenkin tarjota tarkastettavalle yhteisölle ja sen konserniyritykselle arvonmäärityspalveluita sekä veropalveluita, niiden liittyessä:

1) verolomakkeiden täyttämiseen;

2) julkisten tukien tai verokannustimien yksilöimiseen;

3) verotarkastuksessa avustamiseen;

4) välittömien tai välillisten verojen taikka laskennallisten verojen laskemiseen;

5) veroneuvontaan.

Tilintarkastaja saa tarjota 2 momentissa tarkoitettuja palveluita vain, jos niillä ei ole suoraa vaikutusta tai niillä on erikseen tai yhdessä vain vähäinen vaikutus tarkastettavaan tilinpäätökseen. Vaikutusten arvioiminen on dokumentoitava ja selostettava 3 luvun 5 §:n 9 momentissa tarkoitetussa tarkastusvaliokunnan lisäraportissa.

Tarjottaessa 1–2 momentissa tarkoitettuja palveluita on noudatettava 4 luvun 6 §:ää riippumattomuudesta, 7 §:ää esteellisyydestä ja 1 §:ää ammattieettisistä periaatteista. Mitä 1–3 momentissa säädetään tilintarkastajasta, sovelletaan myös tilintarkastusyhteisöön, jossa tilintarkastaja toimii ja sen ketjun jäseneen, johon tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jossa tilintarkastaja toimii, kuuluu.

4 § (12.8.2016/622)
Muiden kuin tilintarkastuspalkkioiden enimmäismäärä
Sovellettaessa Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen 4 artiklaa palkkioista sellaisiin kokonaispalkkioihin, joita tarkastuksen kohde maksaa tilintarkastajalle, myös tilintarkastusyhteisölle maksettavat palkkiot lasketaan kokonaispalkkioon, jos tilintarkastaja toimii tilintarkastusyhteisössä.

Mitä Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen 4 artiklan 2 kohdassa säädetään tilintarkastajalle maksettavien muiden kuin tilintarkastuspalkkioiden enimmäismäärästä, ei sovelleta, jos Tilintarkastusvalvonta on tilintarkastajan hakemuksesta antanut enimmäismäärää koskevan poikkeusluvan.

Tilintarkastusvalvonta voi antaa 2 momentissa tarkoitetun poikkeusluvan, jos siihen on tarkastettavan yhteisön toiminnasta johtuvia erityisiä syitä.

Poikkeuslupa voidaan antaa enintään kahdelle peräkkäiselle tilikaudelle.

6 luku
Hyväksyminen ja rekisteröinti

1 §
Tilintarkastajaksi hyväksyminen
Tilintarkastusvalvonnan on hakemuksesta hyväksyttävä HT-tilintarkastajaksi hakija, joka täyttää 2 §:ssä säädetyt hyväksymisedellytykset ja KHT- tai JHT-tilintarkastajaksi hakija, joka täyttää 3 §:ssä säädetyt kyseisen erikoispätevyyden hyväksymisedellytykset sekä tilintarkastusyhteisöksi hakija, joka täyttää 5 §:ssä säädetyt tilintarkastusyhteisön hyväksymisedellytykset.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu hyväksyminen on voimassa toistaiseksi.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella voidaan antaa tarkemmat säännökset hakemusmenettelystä.

2 §
HT-tilintarkastajan hyväksymisedellytykset
HT-tilintarkastajaksi on hyväksyttävä luonnollinen henkilö, joka:

1) ei ole konkurssissa, jota ei ole määrätty liiketoimintakieltoon, joka ei ole vajaavaltainen, jonka toimintakelpoisuutta ei ole rajoitettu ja jolle ei ole määrätty edunvalvojaa;

2) ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään;

3) on suorittanut korkeakoulututkinnon tai jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä;

4) on suorittanut tilintarkastajan tehtävän edellyttämät laskentatoimen, oikeustieteen ja muut kauppa- ja taloustieteelliset opinnot;

5) on hankkinut vähintään kolmen vuoden käytännön kokemuksen tilinpäätösten tai konsernitilinpäätösten tilintarkastuksesta tai vastaavien taloudellisten laskelmien tarkastamisesta taikka vähintään 15 vuoden käytännön kokemuksen ammattimaisesta laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä;

6) on suorittanut hyväksytysti tilintarkastajatutkinnon, jäljempänä HT-tutkinto; sekä

7) on HT-tutkinnon hyväksytysti suoritettuaan antanut tuomioistuimelle tilintarkastajan vakuutuksen.

Edellä 1 momentin 4 kohdassa säädetyistä vaatimuksista voidaan poiketa, jos henkilö on suorittanut hyväksytysti oppiaineita käsittelevät lisätehtävät.

Henkilö on 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla sopimaton tilintarkastajan tehtävään, jos hänet on tuomittu lainvoimaisella tuomiolla kolmen viimeisen vuoden aikana sakkorangaistukseen tai viiden viimeisen vuoden aikana vankeusrangaistukseen rikoksesta, joka osoittaa hänen olevan sopimaton toimimaan tilintarkastajana. Henkilöä ei myöskään pidetä sopivana tehtävään, jos hän on muutoin aikaisemmalla toiminnallaan osoittanut olevansa ilmeisen sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

Henkilöä, jonka hyväksyminen on kokonaan peruutettu 10 luvun 2 §:n 1 momentin 1 tai 2 kohdan nojalla, ei voida uudelleen hyväksyä HT-tilintarkastajaksi ennen kuin kolme vuotta on kulunut siitä, kun peruuttaminen alkoi.

Sen estämättä, mitä edellä 1 momentissa säädetään, HT-tilintarkastajaksi on hyväksyttävä ETA-valtiossa hyväksytty tilintarkastaja ja henkilö, jolla on tilintarkastajan toimen harjoittamisen ammattipätevyys valtiossa, jonka kanssa Euroopan unioni ja sen jäsenvaltiot ovat tehneet sopimuksen ammattipätevyyden vastavuoroisesta tunnustamisesta. Henkilön on ennen hyväksymistä suoritettava hyväksytysti kelpoisuuskoe.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella säädetään tarkemmin tässä pykälässä tarkoitetuista opinnoista, mahdollisuudesta opintojen korvaamiseen lisätehtävillä, kokemusvaatimuksista, tutkinnosta ja tutkintovaatimuksista, tilintarkastajan vakuutuksen sisällöstä sekä kelpoisuuskokeesta.

3 §
KHT- ja JHT -erikoispätevyyden hyväksymisedellytykset
KHT-tilintarkastajaksi on hyväksyttävä HT-tilintarkastaja, joka edelleen täyttää 2 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa säädetyt kelpoisuusedellytykset ja:

1) on suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon tai on toiminut vähintään viiden vuoden ajan HT-tilintarkastajana taikka jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä; sekä

2) on suorittanut hyväksytysti yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan erikoistumistutkinnon, jäljempänä KHT-erikoistumistutkinto.

JHT-tilintarkastajaksi on hyväksyttävä HT-tilintarkastaja, joka täyttää edelleen 2 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa säädetyt kelpoisuusedellytykset ja:

1) on suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon tai on toiminut vähintään viiden vuoden ajan HT-tilintarkastajana taikka jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisesta laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä;

2) on suorittanut julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tehtävän edellyttämät laskentatoimen ja oikeustieteen opinnot tai hankkinut vähintään yhden vuoden ja kuuden kuukauden kokemuksen julkishallinnon ja -talouden tehtävistä; sekä

3) on suorittanut hyväksytysti julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erikoistumistutkinnon, jäljempänä JHT-erikoistumistutkinto.

Edellä 2 momentin 2 kohdassa mainitusta vaatimuksista voidaan poiketa, jos tilintarkastaja on suorittanut hyväksytysti oppiaineita käsittelevät lisätehtävät.

Sen estämättä, mitä edellä 1 ja 2 momentissa säädetään, KHT- ja JHT-tilintarkastajaksi on hyväksyttävä ETA-valtiossa hyväksytty tilintarkastaja ja henkilö, jolla on tilintarkastajan toimen harjoittamisen ammattipätevyys valtiossa, jonka kanssa Euroopan unioni ja sen jäsenvaltiot ovat tehneet sopimuksen ammattipätevyyden vastavuoroisesta tunnustamisesta. Henkilön on ennen hyväksymistä suoritettava hyväksytysti kelpoisuuskoe.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella säädetään tarkemmin tässä pykälässä tarkoitetuista opinnoista, opintojen korvaamisesta lisätehtävillä ja kokemusvaatimuksista, tutkinnoista ja tutkintovaatimuksista sekä kelpoisuuskokeesta.

4 §

Tutkinnot ja niihin osallistuminen

HT-tutkinto sekä KHT- ja JHT-erikoistumistutkinnot järjestetään vähintään kerran kalenterivuodessa.

Tutkintoon voi osallistua luonnollinen henkilö, joka on saanut osallistumisluvan Tilintarkastusvalvonnalta. Myönnetty osallistumislupa on voimassa myöntämisvuoden ja viisi seuraavaa kalenterivuotta.

Lupa osallistua HT-tutkintoon on hakemuksesta myönnettävä luonnolliselle henkilölle, joka täyttää 2 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetun kelpoisuuden, on suorittanut hyväksytysti 4 kohdassa tarkoitetut opinnot sekä on hankkinut 5 kohdassa tarkoitettua käytännön kokemusta siten, että edellytetystä määrästä puuttuu enintään 12 kuukautta. Opintojen suorittamista koskevasta vaatimuksesta voidaan poiketa, jos henkilö suorittaa puuttuvia oppiaineita koskevat lisätehtävät.

Lupa osallistua KHT-erikoistumistutkintoon on hakemuksesta myönnettävä luonnolliselle henkilölle, joka on suorittanut hyväksytysti 2 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitetun HT-tutkinnon tai on saanut luvan osallistua siihen ja joka täyttää 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetun kelpoisuuden. Jos henkilöllä ei ole ylempää korkeakoulututkintoa, voidaan lupa myöntää, jos 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetusta käytännön kokemuksesta puuttuu enintään 12 kuukautta.

Lupa osallistua JHT-erikoistumistutkintoon on hakemuksesta myönnettävä luonnolliselle henkilölle, joka on suorittanut hyväksytysti 2 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitetun HT-tutkinnon tai on saanut luvan osallistua siihen ja joka täyttää 3 §:n 2 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetun kelpoisuuden. Jos henkilöllä ei ole ylempää korkeakoulututkintoa, voidaan lupa myöntää, jos 3 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitetusta käytännön kokemuksesta puuttuu enintään 12 kuukautta. Jos henkilöllä ei ole 3 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettuja opintoja, voidaan lupa myöntää, jos kohdassa tarkoitetusta käytännön kokemuksesta puuttuu enintään kuusi kuukautta. Opintojen suorittamista koskevasta vaatimuksesta voidaan poiketa, jos henkilö suorittaa puuttuvia oppiaineita koskevat lisätehtävät.

Jos henkilölle on myönnetty lupa osallistua sekä HT-tutkintoon että KHT- tai JHT-erikoistumistutkintoon, mutta hän ei ole suorittanut hyväksytysti HT-tutkintoa, voi henkilö osallistua erikoistumistutkintoon vain samanaikaisesti

HT-tutkinnon kanssa. Jos hän tällöin suorittaa hyväksytysti vain erikoistumistutkinnon, on suoritus voimassa viisi tutkintovuotta seuraavaa kalenterivuotta. Jos henkilö ei erikoistumistutkinnon voimassaoloaikana suorita hyväksytysti HT-tutkintoa, erikoistumistutkinnon suoritus raukeaa.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella voidaan antaa tarkemmat säännökset hakemusmenettelystä.

5 §

Tilintarkastusyhteisön hyväksymisedellytykset

Tilintarkastusyhteisöksi on hyväksyttävä tilintarkastustoimintaa harjoittava osakeyhtiö, osuuskunta, kommandiittiyhtiö tai avoin yhtiö:

1) jolla on edellytykset toimia riippumattomana tilintarkastusyhteisönä tämän lain mukaisesti;

2) jossa enemmistö avoimen yhtiön yhtiömiehistä tai kommandiittiyhtiön vastuunalaisista yhtiömiehistä on yhtiössä työskenteleviä tilintarkastajia, tilintarkastusyhteisöjä taikka ETA-valtiossa hyväksyttyjä tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä taikka jossa enemmistö osakeyhtiön osakkeiden tuottamasta äänimäärästä tai osuuskunnan jäsenten ja edustajiston äänimäärästä on edellä tarkoitetuilla tilintarkastajilla tai tilintarkastusyhteisöillä;

3) jossa yli puolet osakeyhtiön tai osuuskunnan hallituksen jäsenistä ja varajäsenistä sekä puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja ovat yhteisössä työskenteleviä tilintarkastajia tai ETA-valtiossa hyväksyttyjä tilintarkastajia; sekä

4) jossa vastuunalainen yhtiömies, toimitusjohtaja, toimitusjohtajan sijainen, hallituksen jäsen tai varajäsen ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastusyhteisön vastuuvelvollisen tehtävään.

Henkilö on 1 momentin 4 kohdassa tarkoitetulla tavalla sopimaton tehtävään, jos hänet on tuomittu lainvoimaisella tuomiolla kolmen viimeisen vuoden aikana sakkorangaistukseen tai viiden viimeisen vuoden aikana vankeusrangaistukseen rikoksesta, joka osoittaa hänen olevan sopimaton toimimaan tilintarkastusyhteisön vastuuvelvollisena. Henkilöä ei myöskään pidetä sopivana tehtävään, jos hän on muutoin aikaisemmalla toiminnallaan osoittanut olevansa ilmeisen sopimaton tilintarkastusyhteisön vastuuvelvollisen tehtävään.

Mitä edellä säädetään osakeyhtiöstä, osuuskunnasta, kommandiittiyhtiöstä ja avoimesta yhtiöstä, sovelletaan näitä vastaavaan ulkomaiseen yhteisöön.

6 §

Oikeus käyttää ammattinimikettä

Ammattinimikettä HT-tilintarkastaja ja siihen viittaavaa lyhennettä saa käyttää vain 1 §:n mukaisesti HT-tilintarkastajaksi hyväksytty luonnollinen henkilö.

Ammattinimikettä KHT-tilintarkastaja ja siihen viittaavaa lyhennettä saa käyttää vain 1 §:n mukaisesti KHT-tilintarkastajaksi hyväksytty luonnollinen henkilö.

Ammattinimikettä JHT-tilintarkastaja ja siihen viittaavaa lyhennettä saa käyttää vain 1 §:n mukaisesti JHT-tilintarkastajaksi hyväksytty luonnollinen henkilö.

Tilintarkastusyhteisön ammattinimikettä saa käyttää vain 1 §:n mukaisesti hyväksytty tilintarkastusyhteisö.

7 §

Hyväksymisen lakkauttaminen ja palauttaminen

Tilintarkastusvalvonta lakkauttaa hyväksymisen:

1) tilintarkastajan pyynnöstä;

2) tilintarkastajan kuoleman johdosta;

3) jos tilintarkastaja ei ole suorittanut 11 luvun 2 §:ssä tarkoitettuja maksuja kohtuullisessa ajassa sen jälkeen, kun maksamatta jättämisestä on hänelle huomautettu.

Jos hyväksyminen on lakkautettu 1 momentin 1 kohdan nojalla, hyväksyminen palautetaan hakemuksesta, jos hakija täyttää edelleen hyväksymisen edellytykset ja 4 luvun 2 §:ssä säädetyn vaatimuksen ammattitaidon ylläpitämisestä ja kehittämisestä. Hyväksymisen palauttaminen tämän pykälän 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetussa tapauksessa edellyttää lisäksi, että hakija on suorittanut erääntyneet maksut.

8 §

Tilintarkastajatutkintorekisteri

Tilintarkastusvalvonta pitää tilintarkastaja- ja erikoistumistutkintoihin sekä pätevyyskokee-

seen osallistuneista tilintarkastajatutkintorekisteriä. Rekisteriä pidetään tutkinto- ja koetietojen säilyttämistä, Tilintarkastusvalvonnan tehtävien hoitamista sekä järjestelmän toimivuuden seurantaa varten.

Rekisteriin tallennetaan tutkintoon tai kokeeseen osallistuneen henkilön nimi ja henkilötunnus sekä tiedot tutkinnon tai kokeen nimestä, tuloksesta ja suorittamisajankohdasta. Jos suoritettu erikoistumistutkinto raukeaa 4 §:n 6 momentin nojalla, merkitään tieto tästä rekisteriin.

Tiedot säilytetään rekisterissä 50 vuotta.

9 § (12.8.2016/622)

Tilintarkastajarekisteri

Tilintarkastusvalvonta pitää tilintarkastukseen oikeutettujen yksilöintiä sekä tilintarkastajien toiminnan valvontaa ja hyväksymisten palauttamista varten tilintarkastajista rekisteriä (tilintarkastajarekisteri). Rekisteriin tallennetaan tilintarkastajaksi hyväksytyn luonnollisen henkilön ja tilintarkastusyhteisöksi hyväksytyn yhteisön yksilöivät tiedot sekä muut tilintarkastajan ammatin ja liiketoiminnan harjoittamista koskevat tarpeelliset tiedot.

Rekisteriin tallennetaan ainakin seuraavat tiedot:

1) luonnollisen henkilön nimi ja henkilötunnus tai sen puuttuessa syntymäaika sekä yhteisöntoiminimi ja yritys- ja yhteisötunnus;

2) rekisteröintipäivä ja tunnusnumero;

3) postiosoite ja mahdollinen sähköpostiosoite sekä puhelinnumero;

4) HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajaksi tai tilintarkastusyhteisöksi hyväksyminen sekä hyväksymisajankohta ja hyväksymisen päättymisajankohta;

5) hyväksymisen oma-aloitteisen lakkauttamisen ajankohta ja hyväksymisen palauttamisen ajankohta;

6) annettu huomautus, varoitus, hyväksymisen peruuttaminen ja peruuttamisen ajankohta sekä määräaikainen toimintakielto, seuraamusmaksu, uhkasakko ja tilintarkastuskertomuksen puutteellisuus;

7) tilintarkastusyhteisön omistajien nimet, henkilötunnukset tai henkilötunnusten puuttuessa syntymäajat taikka yritys- ja yhteisötunnukset ja postiosoitteet sekä hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen jäsenten sekä toimitusjohtajan ja tämän sijaisen nimi, henkilötunnus tai sen puuttuessa syntymäaika ja postiosoite.

Tiedot säilytetään tilintarkastajarekisterissä seuraavasti:

1) 2 momentin 1, 2, 4 ja 5 kohdan tietoja säilytetään 30 vuotta siitä, kun hyväksyminen on kokonaan lakkautettu 7 §:n nojalla tai peruutettu 10 luvun 2 §:n nojalla lainvoimaisella päätöksellä;

2) 2 momentin 6 kohdassa tarkoitettua peruuttamista koskeva tieto säilytetään kymmenen vuotta, varoitusta koskeva tieto kuusi vuotta ja huomautusta koskeva tieto kolme vuotta siitä, kun kyseistä sanktiota koskeva päätös on saanut lainvoiman;

3) muut kuin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetut rekisteriin tallennetut tiedot säilytetään, kunnes hyväksyminen on kokonaan lakkautettu 7 §:n nojalla tai peruutettu 10 luvun 2 §:n nojalla lainvoimaisella päätöksellä.

Rekisteriin merkitään tiedot ETA-valtiossa hyväksytystä ja rekisteröidystä tilintarkastusyhteisöstä, jonka päävastuullinen tilintarkastaja täyttää 6 luvun 2 tai 3 §:n hyväksymisedellytykset. Jos tällainen tilintarkastusyhteisö on rekisteröity tilintarkastajarekisteriin ETA-valtiossa, joka on samalla myös tilintarkastusyhteisön kotivaltio,

Tilintarkastusvalvonnan tulee tehdä ilmoitus rekisteröinnistä tilintarkastajan kotivaltion tilintarkastajarekisteristä vastaavalle toimivaltaiselle viranomaiselle.

Rekisteriin merkitään tiedot myös sellaisesta muussa kuin ETA-valtiossa hyväksytystä ja rekisteröidystä tilintarkastajasta, joka antaa tilintarkastuskertomuksen muussa kuin ETA-valtiossa rekisteröidyn yhteisön tilinpäätöksestä tai konsernitilinpäätöksestä sekä toimintakertomuksesta, jos yhteisön arvopaperi on kaupankäynnin kohteena kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetun lain 1 luvun 2 §:n 4 kohdassa tarkoitetussa pörssissä.

Rekisteröitävän on lisäksi täytettävä valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädettävät ammattitaitoa, tilintarkastusyhteisön hallintoa, tilintarkastuksen suorittamista ja tietojen julkistamista koskevat edellytykset. Rekisteröinti ei koske tilintarkastajaa sellaisessa yhteisössä, jonka arvopapereista säännellyllä markkinalla

kaupankäynnin kohteena on vain sellaisia muita kuin osakesidonnaisia arvopapereita, joiden yksikkökohtainen nimellisarvo tai kirjanpidollinen vasta-arvo on vähintään:

1) 50 000 euroa tai tätä liikkeeseenlaskupäivänä vastaava määrä muussa valuutassa, jos liikkeeseenlasku on tapahtunut ennen 31 päivää joulukuuta 2010; tai

2) 100 000 euroa tai tätä liikkeeseenlaskupäivänä vastaava määrä muussa valuutassa, jos liikkeeseenlasku on tapahtunut 31 päivänä joulukuuta 2010 tai sen jälkeen.

Rekisteriin merkittävistä muista tiedoista kuin henkilötiedoista sekä rekisterinpidosta voidaan antaa tarkempia säännöksiä valtioneuvoston asetuksella.

10 §

Velvollisuus ilmoittaa hyväksymisedellytysten ja rekisteritietojen muutoksista

Tilintarkastajan on viipymättä ilmoitettava Tilintarkastusvalvonnalle hyväksymisen edellytyksissä tapahtuneista muutoksista sekä tilintarkastajarekisterin tietojen muutoksista.

Mitä edellä 1 momentissa säädetään tilintarkastajan velvollisuudesta ilmoittaa rekisteritietojen muutoksista, sovelletaan myös 9 §:n 4 momentin mukaisesti rekisteröityyn muun kuin ETA-valtion tilintarkastajaan.

11 §

Tietojensaanti rekistereistä

Sen estämättä, mitä viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) 16 §:n 3 momentissa säädetään, Tilintarkastusvalvonta voi yleisen tietoverkon kautta luovuttaa tilintarkastajarekisterin tietoja, ei kuitenkaan henkilötunnuksen tunnusosaa. Tiedot on poistettava julkisesta tietopalvelusta ilman aiheetonta viivästystä, jos tilintarkastajan hyväksyminen on kokonaan lakkautettu 7 §:n nojalla tai peruutettu 10 luvun 2 §:n nojalla lainvoimaisella päätöksellä. (12.8.2016/622)

Jokaisella on oikeus saada kulujen korvaamista vastaan otteita ja jäljennöksiä tilintarkastajatutkintorekisterin ja tilintarkastajarekisterin tiedoista. Sen estämättä, mitä viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain 16 §:n 3 momentissa säädetään, jokaisella on oikeus saada rekistereihin tehdyistä merkinnöistä tietoja, otteita ja todistuksia sähköisesti.

Mitä edellä tässä momentissa säädetään, koskee luonnollisen henkilön henkilötunnuksen tunnusosaa, jos tieto on tarpeen etujen tai oikeuksien suojaamiseksi tai sen saamiselle on muu hyväksyttävä peruste.

7 luku
Ohjaus, kehittäminen ja valvonta

1 §

Tilintarkastusvalvonta

Tilintarkastusvalvonta on Patentti- ja rekisterihallituksessa.

Tilintarkastusvalvonnan organisoinnista Patentti- ja rekisterihallituksessa sekä valvonnassa noudatettavasta menettelystä voidaan säätää tarkemmin valtioneuvoston asetuksella.

2 §

Tilintarkastusvalvonnan tehtävät

Tilintarkastusvalvonta vastaa tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja kehittämisestä sekä tilintarkastajien valvonnasta. Tilintarkastusvalvonta

1) hyväksyy tilintarkastajat sekä huolehtii hyväksymisjärjestelmästä ja sen kehittämisestä;

2) valvoo, että tilintarkastajat toimivat tämän lain, sen nojalla annettujen säännösten ja julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain mukaisesti;

3) valvoo, että tilintarkastajat ylläpitävät ja kehittävät ammattitaitoaan ja säilyttävät hyväksymisen edellytykset;

4) valvoo tilintarkastuksen laatua ja huolehtii laadunvalvontajärjestelmän kehittämisestä;

5) huolehtii tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja kehittämisestä;

6) osallistuu kansainväliseen yhteistyöhön ja tietojenvaihtoon;

7) hoitaa muut sille tässä laissa säädetyt tehtävät.

Edellä 1 momentissa säädetyn lisäksi Tilintarkastusvalvonta hoitaa sille osoitetut muut Patentti- ja rekisterihallituksen tehtävät.

Tilintarkastusvalvonta toimii Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen 20 artiklan 1 kohdan mukaisena toimivaltaisena viranomaisena lukuun ottamatta Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen 27 artiklan 1 kohdan c alakohdassa

määriteltyä tarkastusvaliokunnan toiminnan seurantaa ja arviointia, jonka osalta toimivaltainen viranomainen on Finanssivalvonta. (12.8.2016/622)

3 § (12.8.2016/622)
Valvottavat
Tilintarkastusvalvonta valvoo tilintarkastajia.

Tilintarkastusvalvonta valvoo lisäksi 6 luvun 9 §:n 4 momentin mukaisesti rekisteröityjä ETA-valtioissa hyväksyttyjä ja rekisteröityjä tilintarkastusyhteisöjä näiden Suomessa suorittamien tilintarkastusten osalta.

Tilintarkastusvalvonta valvoo myös 6 luvun 9 §:n 5 momentin mukaisesti rekisteröityjä, muussa kuin ETA-valtiossa hyväksyttyjä tilintarkastajia soveltaen, mitä tilintarkastajien valvonnasta säädetään, jollei kyseisen valtion valvonnan ole arvioitu vastaavan tilintarkastajien valvontaa ETA-valtioissa. Vastaavuusarvioinnissa on noudatettava Euroopan komission päätöstä muun kuin ETA-valtion tilintarkastajien valvonnan vastaavuudesta. Jos tällaista päätöstä ei ole tehty, Tilintarkastusvalvonta arvioi kyseisen valtion tilintarkastajien valvonnan vastaavuutta tai noudattaa muun ETA-valtion tekemää vastaavuusarviointia.

Tilintarkastusvalvonta ei saa ottaa tutkittavaksi tilintarkastajan toimintaa, jos tapahtumista on kulunut enemmän kuin kuusi vuotta.

Tilintarkastusvalvonta voi jättää tilintarkastajan toiminnan tutkimatta ja tilintarkastuslautakunta seuraamuksen määräämättä, jos tilintarkastajan hyväksyminen on kokonaan lakkautettu 6 luvun 7 §:n nojalla tai peruutettu 10 luvun 2 §:n nojalla.

4 §
Tilintarkastuslautakunta
Tilintarkastusvalvonnassa toimii ratkaisutoiminnassaan itsenäinen tilintarkastuslautakunta.

5 §
Tilintarkastuslautakunnan ratkaisuvalta
Tilintarkastuslautakunta ratkaisee tässä laissa tarkoitetut asiat, joissa on kyse:

1) tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja kehittämisestä;

2) 10 luvun 1 ja 2 §:ssä tarkoitetun hallinnollisen seuraamuksen määräämisestä tai määräämättä jättämisestä;

3) 11 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitetusta oikaisuvaatimuksesta;

4) 11 luvun 1 §:n 5 momentissa tarkoitetusta muutoksenhausta hallinto-oikeuden päätökseen.

Tilintarkastuslautakunnan tehtävänä on myös edistää tarkoituksenmukaisella tavalla Tilintarkastusvalvonnalle tässä laissa säädettyjen tehtävien hoitamista.

6 §
Tilintarkastuslautakunnan asettaminen ja kokoonpano
Valtioneuvosto asettaa tilintarkastuslautakunnan kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Lautakunnassa on puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja sekä vähintään viisi ja enintään kahdeksan muuta jäsentä. Lisäksi lautakunnassa on kaksi pysyvää asiantuntijaa. Kullakin jäsenellä, puheenjohtajaa ja varapuheenjohtajaa lukuun ottamatta, on henkilökohtainen varajäsen ja pysyvällä asiantuntijalla varahenkilö. Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja määrätään työ- ja elinkeinoministeriön esityksestä.

Kaikkien jäsenten tulee olla tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä. Vähintään kahdella jäsenellä tulee olla muu oikeustieteen ylempi korkeakoulututkinto kuin kansainvälisen ja vertailevan oikeustieteen maisterin tutkinto. Lautakunnalla kokonaisuutena tulee olla sen tehtävien edellyttämä muu asiantuntemus. Pysyvien asiantuntijoiden tulee olla tilintarkastajia.

Lautakunnan jäseneksi ei voida valita tilintarkastajaa, tilintarkastusyhteisön osakasta tai vastaavassa asemassa olevaa, tilintarkastusyhteisön hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsentä taikka tilintarkastusyhteisöön työ- tai toimeksiantosuhteessa olevaa. Enemmistön jäsenistä tulee olla henkilöitä, joiden toimimisesta edellä mainituissa tehtävissä on kulunut enemmän kuin kolme vuotta.

Mitä edellä säädetään jäsenistä, koskee vastaavasti heidän varajäseniään.

7 §
Asian käsittely tilintarkastuslautakunnassa
Tilintarkastuslautakunta on päätösvaltainen, kun läsnä on puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja ja vähintään kolme muuta jäsentä tai varajäsentä, joista vähintään yhdellä on oikeustieteen

ylempi korkeakoulututkinto. Lautakunta tekee päätökset yksinkertaisella äänten enemmistöllä. Äänten jakautuessa tasan ratkaisee puheenjohtajan tai tämän sijassa toimivan varapuheenjohtajan ääni. Pysyvät asiantuntijat eivät saa osallistua päätöksentekoon.

Tilintarkastuslautakunta ratkaisee asiat esittelystä, josta määrätään tarkemmin Patentti- ja rekisterihallituksen työjärjestyksessä.

Lautakunta voi tehtäviensä hoitamista varten kuulla ulkopuolisia asiantuntijoita ja perustaa jaostoja.

Tilintarkastuslautakunnan jäsen, varajäsen, asiantuntija ja jaoston jäsen toimii rikosoikeudellisella virkavastuulla hoitaessaan tämän lain mukaisia tehtäviä.

Vahingonkorvausvastuusta säädetään vahingonkorvauslaissa (412/1974).

Työskentelyn järjestämisestä lautakunnassa määrätään tarkemmin lautakunnan puheenjohtajan vahvistamassa työjärjestyksessä.

Tarkempia säännöksiä lautakunnassa noudatettavasta menettelystä voidaan antaa valtioneuvoston asetuksella.

8 §

Tutkintojen ja kokeiden järjestäminen

Tilintarkastusvalvonta vastaa 6 luvun 2 ja 3 §:ssä tarkoitettujen tutkintojen, kokeiden ja lisätehtävien järjestämisestä. Tilintarkastusvalvonta voi käyttää tehtävissä ulkopuolisia asiantuntijoita. Ulkopuoliseen asiantuntijaan sovelletaan, mitä 8 luvun 8 §:n 4 momentissa säädetään.

Tilintarkastusvalvonta voi päätöksellään valtuuttaa tilintarkastuslautakunnan tai sellaisen yhteisön, jota riippumattomuuden, luotettavuuden, asiantuntemuksen ja muiden seikkojen perusteella on pidettävä tehtävään sopivana, hoitamaan 1 momentissa tarkoitetut tehtävät.

Tilintarkastusvalvonnan tulee valvoa siirrettyjen tehtävien hoitamista.

Edellä 2 momentin nojalla siirrettyjä tehtäviä hoidettaessa on noudatettava, mitä hallintolaissa (434/2003), kielilaissa (423/2003) ja viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa säädetään. Henkilö toimii rikosoikeudellisella virkavastuulla hoitaessaan 2 momentin nojalla siirrettyjä tehtäviä. Vahingonkorvausvastuusta säädetään vahingonkorvauslaissa.

9 § (12.8.2016/622)

Laadunvalvonta

Valvoessaan tilintarkastuksen laatua Tilintarkastusvalvonta:

1) määrää tilintarkastajan laaduntarkastukseen vähintään joka kuudes vuosi;

2) määrää yhden tai useamman riippumattoman laaduntarkastajan suorittamaan laaduntarkastusta;

3) päättää laaduntarkastuksen sisällöstä ja toteuttamistavasta ottaen huomioon laaduntarkastuksen kohteena olevan tilintarkastajan toiminnan laajuus ja monimutkaisuus;

4) käsittelee laaduntarkastuksen tulokset ja tekee päätöksen toimenpiteistä, joihin laaduntarkastus antaa aihetta.

Tilintarkastusvalvonta voi käyttää laaduntarkastuksessa ulkopuolisia asiantuntijoita.

Ulkopuolisen laaduntarkastajan on viipymättä annettava selvitys suoritetusta laaduntarkastuksesta Tilintarkastusvalvonnalle.

Ulkopuolisiin laaduntarkastajiin sovelletaan lisäksi, mitä 8 luvun 8 §:ssä säädetään asiantuntijoista.

Mitä tässä pykälässä säädetään, ei sovelleta tilintarkastajaan, joka tarkastaa yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä.

8 luku
Valvontavaltuudet

1 §

Oikeus saada tietoja tilintarkastajalta

Tilintarkastajan on salassapitosäännösten estämättä toimitettava Tilintarkastusvalvonnalle ilman aiheetonta viivästystä sen pyytämät valvonnan kannalta tarpeelliset tiedot ja selvitykset avoimesti ja totuudenmukaisesti sekä muutoinkin avustettava valvonta-asian selvittämisessä.

Tilintarkastusvalvonnalla on oikeus saada tilintarkastajalta valvonnan kannalta tarkoituksenmukaisessa muodossa kaikki valvonnan kannalta tarpeelliseksi katsomansa asiakirjat ja muut tallenteet sekä saada maksutta tarpeelliset jäljennökset näistä.

Edellä 1 ja 2 momentissa säädetty koskee myös emoyrityksenä olevan yhteisön tai säätiön tilintarkastajaa, ellei konsernin tilintarkastusta koskevien tietojen antamiselle ole muun valtion lainsäädännöstä johtuvaa tai muuta tilintarkas-

tajasta riippumatonta estettä. Tilintarkastajan on osoitettava esteen olemassaolo.

2 §

Oikeus saada tietoja muilta henkilöiltä

Tilintarkastusvalvonnalla on salassapitosäännösten estämättä oikeus saada tilintarkastuksen kohteelta, siinä kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettua määräysvaltaa käyttävältä tai sen määräysvallassa olevalta kaikki niiden hallussa olevat tilintarkastajaa tai tilintarkastusta koskevat sellaiset tiedot, jotka ovat tarpeen Tilintarkastusvalvonnalle laissa säädetyn valvontatehtävän hoitamiseksi.

Tilintarkastusvalvonnalla on salassapitosäännösten estämättä oikeus saada yksilöityä valvontatointa varten valvonnan kannalta välttämättömiä tietoja muulta kuin edellä tässä pykälässä tarkoitetulta, jolla voidaan perustellusta syystä olettaa olevan tällaisia tietoja.

3 §

Tarkastusoikeus

Tilintarkastusvalvonnalla on salassapitosäännösten estämättä oikeus saada tarkastettavakseen tilintarkastajan toimipaikassa tämän toimintaa ja hallintoa koskevat asiakirjat ja muut tallenteet sekä tietojärjestelmät siinä laajuudessa kuin on tarpeen Tilintarkastusvalvonnalle laissa säädetyn valvontatehtävän hoitamiseksi.

Tarkastusta ei kuitenkaan saa suorittaa pysyväisluonteiseen asumiseen käytettävissä tiloissa.

Mitä 1 momentissa säädetään tilintarkastajasta, koskee myös yritystä, joka tilintarkastajan asiamiehenä taikka muuten tilintarkastajan toimeksiannosta hoitaa tämän liiketoimintaan, kirjanpitoon, tietojärjestelmään, riskienhallintaan tai sisäiseen valvontaan liittyviä tehtäviä.

Tilintarkastusvalvonnalla on lisäksi salassapitosäännösten estämättä oikeus saada 2 §:ssä tarkoitetuilta henkilöiltä, yhteisöiltä ja säätiöiltä tarkastettavakseen asiakirjat ja tallenteet, jotka sisältävät mainitussa pykälässä tarkoitettuja tietoja ja oikeus saada niistä jäljennöksiä.

4 §

Oikeudenkäyntiasiamiehiä, oikeudenkäyntiavustajia ja asianajajia koskeva poikkeus tietojensaanti- ja tarkastusoikeudesta

Poiketen siitä, mitä edellä tässä luvussa säädetään, Tilintarkastusvalvonnalla ei ole oikeutta saada asianajajista annetussa laissa (496/1958) tarkoitetulta asianajajalta tai hänen apulaiseltaan asianajajan asiakasta koskevia tietoja, asiakirjoja tai tallenteita eikä tarkastaa niitä eikä muultakaan henkilöltä oikeudenkäyntiasiamies- tai oikeudenkäyntiavustajatehtävien hoitamisen yhteydessä saatuja tietoja, asiakirjoja tai tallenteita eikä tarkastaa niitä.

Oikeudenkäyntiasiamies- ja oikeudenkäyntiavustajatehtäviksi luetaan varsinaisten oikeudenkäyntiin liittyvien tehtävien lisäksi oikeudellinen neuvonta, joka koskee asiakkaan oikeudellista asemaa esitutkinnassa rikoksen johdosta tai asian muussa oikeudenkäyntiä edeltävässä käsittelyvaiheessa taikka oikeudenkäynnin käynnistämistä tai sen välttämistä.

5 §

Oikeus saada tietoja sakko- ja rikosrekisteristä

Tilintarkastusvalvonnalla on oikeus saada sakon täytäntöönpanosta annetun lain (672/2002) 46 §:ssä tarkoitetusta sakkorekisteristä tiedot, jotka ovat tarpeen tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön tämän lain 6 luvun 5 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitetun vastuuvelvollisen sopivuuden selvittämiseksi.

Tilintarkastusvalvonnan oikeus saada tietoja rikosrekisteristä perustuu rikosrekisterilakiin (770/1993).

6 §

Tietojen saaminen muilta viranomaisilta

Tilintarkastusvalvonnalla on oikeus salassapitosäännösten ja muiden tiedonsaantia koskevien rajoitusten estämättä pyynnöstä saada viranomaiselta ja muulta julkista tehtävää hoitavalta tässä laissa säädettyä valvontaa varten välttämättömät tiedot. Tietoja saa hakea teknisen käyttöyhteyden avulla ilman sen suostumusta, jonka etujen suojaamiseksi salassapitovelvollisuudesta on säädetty. Mitä edellä säädetään ei kuitenkaan koske arkaluonteisia henkilötietoja.

7 §
Uhkasakko
Tilintarkastusvalvonta voi uhkasakolla velvoittaa 1–3 §:ssä tarkoitetun täyttämään mainituissa pykälissä säädetyn velvollisuutensa, jos laiminlyönti ei ole vähäinen.

Uhkasakkoa ei saa asettaa luonnolliselle henkilölle tässä laissa säädetyn tietojenantovelvollisuuden tehosteeksi, jos henkilö on epäiltynä rikoksesta ja tiedot liittyvät rikosepäilyn kohteena olevaan asiaan.

Uhkasakon asettamisesta ja tuomitsemisesta päättää Tilintarkastusvalvonta. Muutoksenhausta uhkasakkoa koskevaan päätökseen säädetään tässä laissa.

8 § (12.8.2016/622)
Ulkopuolisen asiantuntijan käyttäminen
Tilintarkastusvalvonta voi valvonnan kannalta tarpeellisen, erityistä asiantuntemusta vaativan asian selvittämiseksi käyttää ulkopuolista asiantuntijaa.

Asiantuntijalla on oltava kulloisenkin tehtävän laatuun ja laajuuteen nähden riittävä asiantuntemus. Jos asiantuntija toimii ulkopuolisena laaduntarkastajana, hänellä on oltava hyvä perehtyneisyys tilintarkastukseen ja laaduntarkastukseen pätevöittävä erityiskoulutus.

Asiantuntija ei saa toimia tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön laaduntarkastuksessa laaduntarkastajana ennen kuin kolme vuotta on kulunut siitä, kun asiantuntija on lakannut olemasta kyseisen tilintarkastajan työntekijä tai tilintarkastusyhteisön osakas taikka muulla tavoin sidoksissa kyseiseen tilintarkastajaan tai tilintarkastusyhteisöön.

Mitä 1 §:ssä ja 3 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään tilintarkastajan oikeuksista, sovelletaan myös asiantuntijaan.

Asiantuntijan noudatettavista hyvän hallinnon periaatteista säädetään hallintolaissa, kielilaissa ja viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa. Asiantuntija toimii rikosoikeudellisella virkavastuulla hoitaessaan tämän lain mukaisesti annettuja julkisoikeudellisia hallintotehtäviä. Vahingonkorvausvastuusta säädetään vahingonkorvauslaissa.

Tilintarkastusvalvonta voi määrätä ulkopuolisen asiantuntijan palkkion tilintarkastajan maksettavaksi, jos kyse on tilintarkastajan laaduntarkastuksesta tai asiantuntijan käyttämiselle on erityinen, tilintarkastajan toiminnasta johtuva syy. Palkkion tulee vastata alan yleistä palkkiotasoa.

9 luku
Tietojen luovuttaminen ja viranomaisyhteistyö

1 §
Oikeus tietojen luovuttamiseen
Tilintarkastusvalvonnalla on sen estämättä, mitä tietojen salassapidosta säädetään, oikeus luovuttaa asiakirjoja ja muita tietoja:

1) Patentti- ja rekisterihallituksen muiden tehtävien hoitamista varten;

2) suomalaiselle muulle viranomaiselle ja muulle julkista tehtävää hoitavalle sen tehtävien hoitamista varten;

3) Euroopan unionin toimielimelle tai muulle viranomaiselle, jos unionin lainsäädännössä edellytetään niiden antamista;

4) ETA-valtion valvojalle, joka kotimaassaan lain nojalla hoitaa vastaavia tehtäviä.

Mitä edellä 1 momentissa säädetään ei kuitenkaan koske arkaluonteisia henkilötietoja.

2 § (12.8.2016/622)
Tilintarkastusvalvonnan ja Finanssivalvonnan valvontayhteistyö
Tilintarkastusvalvonta ja Finanssivalvonta toimivat tarkoituksenmukaisessa yhteistyössä.

Finanssivalvonnasta annetun lain (878/2008) 4 ja 5 §:ssä tarkoitetun valvottavan tai muun finanssimarkkinoilla toimivan valvonnan niin edellyttäessä Finanssivalvonta voi tutkia, onko tilintarkastaja toiminut tämän lain ja sen nojalla annettujen säännösten tai kyseisiin yhteisöihin sovellettavien Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen säännösten mukaisesti.

Finanssivalvonta voi esitellä valvonta-asian tilintarkastuslautakunnan ratkaistavaksi.

3 § (12.8.2016/622)
Kansainvälinen valvontayhteistyö
Sen estämättä, mitä tietojen salassa pitämisestä säädetään, Tilintarkastusvalvonnan on pyynnöstä toimitettava valvonnan kannalta tarpeellisia

asiakirjoja ja muita tietoja 1 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitetulle ETA-valtion valvojalle.

Mitä 1 momentissa säädetään, koskee myös valvonnan kannalta tarpeellisten asiakirjojen toimittamista muun kuin ETA-valtion valvojalle, joka kotimaassaan lain nojalla hoitaa vastaavia tehtäviä, jos:

1) asiakirjat liittyvät tilintarkastukseen sellaisessa yhteisössä, joka laatii konsernitilinpäätöksen kyseisessä valtiossa tai jonka arvopaperit on kyseisessä valtiossa otettu kaupankäynnin kohteeksi kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetun lain 1 luvun 2 §:n 6 kohdassa tarkoitettua säänneltyä markkinaa vastaavalla markkinalla ja jos kyseisen yhteisön kaupallisten etujen suojaaminen ei tämän johdosta vaarannu;

2) tilintarkastajien valvonta kyseisessä valtiossa on arvioitu 7 luvun 3 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla riittäväksi;

3) kyseisen valtion valvojan kanssa on sovittu tietojen luovuttamisesta, käyttämisestä ja salassapidosta;

4) tietojen vaihdossa noudatetaan henkilötietolakia (523/1999).

Tilintarkastusvalvonnan on ryhdyttävä valvontatoimenpiteisiin 1 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitetun ETA-valtion valvojan pyynnöstä tai annettava pyynnön esittäneen valvojan osallistua toimenpiteiden suorittamiseen.

Tilintarkastusvalvonta voi kieltäytyä 1–3 momentissa tarkoitetun pyynnön toteuttamisesta painavasta syystä. Tilintarkastusvalvonta voi kieltäytyä pyynnön toteuttamisesta myös, jos pyynnössä tarkoitettua tekoa tai tilintarkastajaa koskeva seuraamusmenettely on Suomessa vireillä tai siitä on Suomessa annettu lainvoimainen päätös tai tuomio.

10 luku (12.8.2016/622)
Seuraamukset

1 § (12.8.2016/622)

Huomautus ja varoitus

Tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle huomautus, jos tämä on huolimattomuudesta menetellyt tämän lain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain vastaisesti tai muussa lainsäädännössä olevien tilintarkastusta koskevien säännösten vastaisesti. Huomautus on riittävä seuraamus, jos moitittava menettely on vähäinen, siihen liittyy lieventäviä asianhaaroja tai se on taloudellisesti vähämerkityksellinen.

Jos 1 momentissa tarkoitettu menettely on sellainen, että huomautusta ei pidetä riittävänä seuraamuksena, tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle varoitus.

2 § (12.8.2016/622)

Hyväksymisen peruuttaminen

Tilintarkastuslautakunnan on peruutettava hyväksyminen, jos tilintarkastaja:

1) on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt olennaisesti tämän lain tai sen nojalla annettujen säännösten tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain tai muussa lainsäädännössä olevien tilintarkastusta koskevien säännösten vastaisesti; tai

2) ei täytä hyväksymisen edellytyksiä.

Jos 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu peruste liittyy tilintarkastajan toimintaan KHT- tai JHT-tilintarkastajaa edellyttävässä tehtävässä ja luonnollisella henkilöllä on edelleen edellytykset toimia tilintarkastajana, tilintarkastuslautakunnan tulee peruuttaa ainoastaan kyseisen erikoispätevyyden hyväksyminen.

Hyväksymisen peruuttaminen edellyttää, että tilintarkastaja on saanut hyväksymisen peruuttamisen perusteena olevasta seikasta varoituksen, eikä hän ole korjannut menettelyään.

Hyväksymisen peruuttamista koskeva päätös voidaan määrätä pantavaksi täytäntöön valituksesta huolimatta, jos siihen on erittäin painavia syitä.

Jos tilintarkastajan hyväksyminen on peruutettu tai tilintarkastajalle on annettu 3 §:n mukainen kielto toimia tilintarkastajana, Tilintarkastusvalvonnan on viipymättä päätöksen saatua lainvoiman ilmoitettava peruuttamisesta tai kiellosta ja sen syystä asianomaisille ETA-valtioiden tilintarkastajarekisteriä pitäville viranomaisille.

Jos hyväksyminen on peruutettu 1 momentin 2 kohdan nojalla, uusi hyväksyminen voidaan myöntää 6 luvun 1 §:n 1 momentin nojalla, kun hakija täyttää hakemansa hyväksymisen hyväksymisedellytykset. Tilintarkastajaa, jonka hyväksyminen on peruutettu 1 momentin 1 kohdan

nojalla, ei voida hyväksyä uudelleen ennen kuin kolme vuotta on kulunut siitä, kun peruuttamista koskeva päätös sai lainvoiman.

3 § (12.8.2016/622)
Määräaikainen kielto toimia tilintarkastajana
Jos tilintarkastuslautakunta katsoo, että varoitus on liian lievä ja hyväksymisen peruuttaminen on liian ankara seuraamus, tilintarkastuslautakunta voi kieltää tilintarkastajaa tai päävastuullista tilintarkastajaa suorittamasta tilintarkastuksia ja allekirjoittamasta tilintarkastuskertomuksia enintään kolmen vuoden määräajaksi.

4 § (12.8.2016/622)
Määräaikainen kielto toimia tilintarkastusyhteisön hallintoelimissä
Tilintarkastuslautakunta voi kieltää tilintarkastajalta tai tilintarkastusyhteisön muulta osakkaalta osallistumisen tilintarkastusyhteisön yhtiöoikeudelliseen elimeen enintään kolmen vuoden määräajaksi, jos hän on osallistunut kyseisen hallintoelimen jäsenenä erityisen moitittavalla tavalla sellaisen päätöksen tekoon, joka on Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen tai tämän lain taikka niiden nojalla annettujen säännösten vastainen.

5 § (12.8.2016/622)
Seuraamusmaksu ja sen määrääminen
Tilintarkastuslautakunta voi määrätä seuraamusmaksun, jos tilintarkastaja rikkoo 4 luvun 11 §:ssä tarkoitettuja määräaikoja tilintarkastajan siirtymisestä tarkastetun yhteisön palvelukseen.

Seuraamusmaksu 4 luvun 11 §:ssä tarkoitetun määräajan rikkomisesta on enintään 50 000 euroa.

Seuraamusmaksu määrätään maksettavaksi valtiolle.

6 § (12.8.2016/622)
Seuraamusmaksun vanhentuminen ja täytäntöönpano
Seuraamusmaksua ei saa määrätä, jos esitystä tilintarkastuslautakunnalle ei ole tehty viiden vuoden kuluessa siitä päivästä, jona rikkomus tapahtui.

Tässä laissa tarkoitettu seuraamusmaksu korkoineen on suoraan ulosottokelpoinen. Sen perimisestä säädetään verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetussa laissa (706/2007).

Seuraamusmaksu saadaan kuitenkin panna täytäntöön vain lainvoimaisen päätöksen tai tuomion perusteella. Maksun täytäntöönpanosta huolehtii Oikeusrekisterikeskus.

Täytäntöönpanosta voidaan antaa tarkempia säännöksiä valtioneuvoston asetuksella.

Tilintarkastuslautakunnan on ilmoitettava Oikeusrekisterikeskukselle päätöksestään määrätä seuraamusmaksu. Hallinto-oikeuden on vastaavasti ilmoitettava päätöksestään, jolla se on muuttanut tilintarkastuslautakunnan määräämää seuraamusmaksua tai poistanut sen, ja korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestään, jolla se on muuttanut hallinto-oikeuden määräämää seuraamusmaksua taikka poistanut sen.

7 § (12.8.2016/622)
Seuraamuksista päätettäessä huomioon otettavat seikat
Seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat. Näitä ovat:

1) rikkomisen vakavuus ja ajallinen kesto;
2) tilintarkastajan vastuun aste;
3) tilintarkastajan halukkuus tehdä yhteistyötä toimivaltaisen viranomaisen kanssa;
4) tilintarkastajalle määrätyt aiemmat seuraamukset; ja
5) teosta tai laiminlyönnistä aiheutuneen vahingon tai haitan määrä.

Seuraamusmaksun määrästä päätettäessä on 1 momentissa mainittujen seikkojen ohella otettava huomioon:

1) tilintarkastajan taloudellinen asema;
2) tilintarkastajan saamien etujen määrä.

8 § (12.8.2016/622)
Julkistaminen
Tilintarkastuslautakunnan on julkistettava huomautusta, varoitusta, hyväksymisen peruuttamista, toimintakieltoa, uhkasakkoa ja seuraamusmaksua koskeva päätös.

Julkistamisesta on käytävä ilmi, onko päätös lainvoimainen. Jos päätös ei ole vielä lainvoimainen, tilintarkastuslautakunta ei voi julkistaa yksilöityjä tietoja luonnollisesta henkilöstä tai oi-

keushenkilöstä. Jos muutoksenhakuviranomainen kumoaa päätöksen, tilintarkastuslautakunnan on julkistettava tieto muutoksenhakuviranomaisen päätöksestä vastaavalla tavalla kuin lautakunnan päätös on julkistettu. Seuraamusta koskevat tiedot on pidettävä Tilintarkastusvalvonnan verkkosivuilla viiden vuoden ajan siitä, kun kaikki muutoksenhakuoikeudet on käytetty tai niiden voimassaoloaika on päättynyt.

Sen estämättä, mitä viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain 16 §:n 3 momentissa säädetään, julkistetuista seuraamuksista voidaan luovuttaa salassa pidettäviä tietoja lukuun ottamatta tietoja yleisen tietoverkon kautta. Yleisen tietoverkon kautta tietoja voi hakea ainoastaan yksittäisinä hakuina käyttäen hakuperusteena henkilön nimeä. Muille viranomaisille tiedot voidaan luovuttaa teknisen käyttöyhteyden välityksellä.

Huomautus, varoitus, hyväksymisen peruuttaminen, toimintakielto, uhkasakko tai seuraamusmaksu voidaan julkistaa ilman seuraamuksen kohteena olevan nimeä, jos 1 momentissa tarkoitettu julkistaminen vaarantaisi tilintarkastusalan yleisen luotettavuuden tai meneillään olevan viranomaistutkinnan taikka aiheuttaisi suhteetonta vahinkoa osapuolille tai olisi luonnolliselle henkilölle kohtuutonta.

9 § (12.8.2016/622)
Vahingonkorvausvelvollisuus
Tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on 1 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitettua tehtävää suorittaessaan aiheuttanut tahallisesti tai huolimattomuudesta yhteisölle tai säätiölle. Sama koskee vahinkoa, joka tätä lakia, yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhtiöjärjestystä, sääntöjä tai yhtiösopimusta rikkomalla on aiheutettu yhteisön osakkaalle, yhtiömiehelle tai jäsenelle taikka muulle henkilölle. Tilintarkastaja vastaa myös vahingosta, jonka hänen apulaisensa tahallisesti tai huolimattomuudesta on aiheuttanut.

Edellä 1 momentista poiketen tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan 4 luvun 8 §:n 2 momentissa 1 kohdassa tarkoitetulla Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen 7 artiklan mukaisella ilmoituksella aiheutetun taloudellisen vahingon ainoastaan, jos tilintarkastaja on aiheuttanut vahingon antamalla tahallisesti tai törkeästä huolimattomuudesta virheellisiä tietoja epäilyn perusteena olevista seikoista.

Jos tilintarkastajana on tilintarkastusyhteisö, vahingosta vastaavat yhteisö sekä se, jolla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta.

Vahingonkorvauksen sovittelusta sekä korvausvastuun jakaantumisesta kahden tai useamman korvausvelvollisen kesken säädetään vahingonkorvauslaissa.

10 § (12.8.2016/622)
Rangaistussäännökset
Joka tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta rikkoo 3 luvun 5 §:n säännöstä tilintarkastuskertomuksen laatimisesta tai suorittaessaan 1 luvun 1 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua toimea antaa lausunnossaan tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta väärän tai harhaanjohtavan tiedon, on tuomittava, jollei teosta muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta, tilintarkastusrikkomuksesta sakkoon.

Joka tahallaan 6 luvun 6 §:n vastaisesti käyttää tilintarkastajan nimikettä tai muuta nimitystä, jonka perusteella voidaan virheellisesti olettaa hänen olevan tilintarkastaja, on tuomittava tilintarkastajan ammattinimikkeen luvattomasta käyttämisestä sakkoon.

Rangaistus tilintarkastusrikoksesta säädetään rikoslain (39/1889) 30 luvun 10 a §:ssä.

Rangaistus 4 luvun 8 §:ssä säädetyn tilintarkastajan salassapitovelvollisuuden rikkomisesta tuomitaan rikoslain 38 luvun 1 tai 2 §:n mukaan, jollei teko ole rangaistava rikoslain 30 luvun 5 tai 6 §:n mukaan taikka jollei siitä muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta.

11 luku
Erinäiset säännökset

1 § (12.8.2016/622)
Muutoksenhaku
Tilintarkastusvalvonnan päätökseen tyytymätön saa vaatia oikaisua tilintarkastuslautakunnalta siten kuin hallintolaissa säädetään. Oikaisuvaatimukseen annettuun päätökseen saa hakea muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen siten kuin hallintolainkäyttölaissa (586/1996) säädetään. Hallinto-oikeuden päätökseen saa

hakea muutosta valittamalla vain, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan.

Edellä 1 momentista poiketen se, jonka hyväksyminen on 6 luvun 7 §:n nojalla lakkautettu tai jolle on 8 luvun 7 §:n nojalla asetettu tai tuomittu maksettavaksi uhkasakko, saa hakea muutosta Tilintarkastusvalvonnan päätökseen valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen siten kuin hallintolainkäyttölaissa säädetään ja hallinto-oikeuden päätökseen valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Tilintarkastuslautakunnan päätökseen saa hakea muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen siten kuin hallintolainkäyttölaissa säädetään ja hallinto-oikeuden päätökseen valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen se:

1) jolle on annettu 10 luvun 1 §:ssä tarkoitettu huomautus tai varoitus;

2) jonka hyväksyminen 10 luvun 2 §:n nojalla on peruutettu;

3) jolle on 10 luvun 3 §:n nojalla annettu määräaikainen kielto toimia tilintarkastajana;

4) jolle on 10 luvun 4 §:n nojalla annettu määräaikainen kielto toimia tilintarkastusyhteisön hallintoelimissä; taikka

5) jolle on 10 luvun 5 §:n nojalla määrätty seuraamusmaksu.

Muutosta ei saa hakea päätökseen, joka koskee 7 luvun 5 §:n 1 momentin 1 tai 4 kohdassa taikka 7 luvun 9 §:n 1 momentin 1, 2 tai 3 kohdassa tarkoitettua asiaa.

Tilintarkastuslautakunnalla on oikeus hakea valittamalla muutosta hallinto-oikeuden päätökseen, jolla hallinto-oikeus on muuttanut tai kumonnut 3 momentissa tarkoitetun päätöksen.

Tässä laissa tarkoitettua päätöstä, jolla hyväksymisen peruuttamista koskeva päätös pannaan täytäntöön muutoksenhausta huolimatta, on noudatettava, jollei valitusviranomainen toisin määrää. Valitusviranomaisen on käsiteltävä asia kiireellisenä.

2 § (17.12.2015/1513)
Tilintarkastajamaksut

Tilintarkastajatutkintoon osallistumisesta, kelpoisuuskokeeseen osallistumisesta, JHTT-siirtymäkokeeseen osallistumisesta, todistuksesta ja otteesta tilintarkastajatutkinto- ja tilintarkastajarekisteristä samoin kuin hyväksymisen palauttamista koskevasta hakemuksesta, ennakkotiedosta hyväksymisen edellytysten täyttymisestä, laaduntarkastuksesta sekä ETA-alueen ulkopuolelta tulevan tilintarkastajan rekisteröintihakemuksen käsittelystä tulee suorittaa maksu, jonka määräytymisperusteista säädetään Patentti- ja rekisterihallituksen suoritteista perittävistä maksuista annetussa laissa (1032/1992) ja sen nojalla annetuissa säädöksissä.

Tilintarkastajan, JHTT-tilintarkastajan ja JHTT-yhteisön vuosimaksusta sekä laadunvalvonnan perusmaksusta samoin kuin tilintarkastajan laadunvarmistuksen valvontamaksusta säädetään tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista annetussa laissa (1512/2015).

12 luku
Voimaantulo

1 §
Voimaantulo

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2016.

Tällä lailla kumotaan tilintarkastuslaki (459/2007), jäljempänä kumottu laki.

2 §
Siirtymäsäännökset

1. Muussa laissa tai asetuksessa oleva viittaus kumottuun lakiin tarkoittaa tämän lainvoimaantulon jälkeen viittausta tähän lakiin.

2. Jos yhteisön tai säätiön on lain tai asetuksen taikka yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai sääntöjen mukaan valittava tilintarkastajaksi HTM-tilintarkastaja, on yhteisön tai säätiön valittava tämän lain voimaan tultua HT-, KHT- tai JHT-tilintarkastaja. Jos yhteisön tai säätiön on valittava tilintarkastajaksi KHT- tai HTM-yhteisö, on yhteisön tai säätiön valittava tämän lain voimaan tultua tilintarkastusyhteisö. Jos yhteisön tai säätiön on valittava KHT-yhteisö, tulee valittavan tilintarkastusyhteisön päävastuullisen tilintarkastajan olla KHT-tilintarkastaja.

3. Sen estämättä, mitä 2 luvun 2, 5 ja 6 §:ssä ja julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain 12 §:ssä säädetään, voidaan sellaisessa yhteisössä tai säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräysvalta, tilintarkasta-

jaksi valita viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2016 päättyvälle tilikaudelle HT-tilintarkastajan sijasta JHTT-tilintarkastaja. JHTT-tilintarkastaja voidaan kuitenkin valita 1 päivänä tammikuuta 2013 tai sen jälkeen päättyvälle tilikaudelle edellä tässä momentissa tarkoitetussa yhteisössä, joka on osakeyhtiö taikka avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä tai sellaisia avoimia yhtiöitä tai kommandiittiyhtiöitä, joiden kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä, vain, jos enintään yksi seuraavista rajoista ylittyy sekä tarkastettavalla että sitä edeltäneellä tilikaudella:

1) taseen loppusumma on 4 400 000 euroa;

2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on 8 800 000 euroa;

3) yhteisön palveluksessa on keskimäärin 50 henkilöä.

4. Jos muussa laissa tai asetuksessa säädetään JHTT-tilintarkastajan tai JHTT-yhteisön valinnasta, voidaan tämän lain voimaan tultua valita JHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastusyhteisön päävastuullisen tilintarkastajan tulee tällöin olla JHT- tai JHTT-tilintarkastaja.

5. Tämän lain voimaan tullessa hyväksytty ja tilintarkastajarekisteriin rekisteröity HTM- ja KHT-tilintarkastaja sekä HTM- ja KHT-yhteisö voi jatkaa toimintaansa edellyttäen, että tämä kolmen kuukauden kuluessa tämän lain voimaantulosta rekisteröityy Tilintarkastusvalvonnalle, taikka hyväksyminen lakkaa. Tilintarkastusvalvonnalle rekisteröitynyt HTM-tilintarkastaja rekisteröidään tilintarkastajarekisteriin HT-tilintarkastajaksi, KHT-tilintarkastaja HT- ja KHT-tilintarkastajaksi ja KHT- ja HTM-yhteisö tilintarkastusyhteisöksi. Se, jonka hyväksyminen on lakannut tämän momentin nojalla, voi hakea hyväksymisen palauttamista. Hyväksymisen palauttamiseen sovelletaan, mitä tämän lain 6 luvun 7 §:ssä säädetään hyväksymisen palauttamisesta. Tässä momentissa tarkoitettu velvoite uudistaa rekisteröityminen ei koske kumotun lain 37 §:n 2 momentin perusteella tilintarkastajarekisteriin rekisteröityä muussa kuin ETA-valtiossa hyväksyttyä tilintarkastajaa.

6. Jos henkilö on ennen tämän lain voimaantuloa hyväksytty HTM-tutkintoon, vastaa hyväksyminen lupaa osallistua HT-tutkintoon. Jos henkilö on ennen tämän lain voimaantuloa hyväksytty KHT-tutkintoon, vastaa hyväksyminen lupaa osallistua HT-tutkintoon ja KHT-erikoistumistutkintoon.

7. Ennen tämän lain voimaantuloa hyväksytysti suoritettu HTM-tutkinto vastaa tämän lain voimaan tultua hyväksytysti suoritettua HT-tutkintoa ja KHT-tutkinto hyväksytysti suoritettua HT-tutkintoa ja KHT-erikoistumistutkintoa.

8. Tämän lain voimaan tullessa Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat lakkaavat ja vireillä olevat asiat ja tilintarkastajarekisterin pito siirtyvät Tilintarkastusvalvonnalle. Myös Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan kansainvälisessä yhteistyössä tekemien yhteisymmärryspöytäkirjojen velvoitteet siirtyvät Tilintarkastusvalvonnalle.

9. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan Keskuskauppakamariin työsuhteessa olevan henkilöstön aseman järjestämiseen sovelletaan työsopimuslain (55/2001) liikkeen luovuttamista koskevia säännöksiä. Henkilöstö nimitetään tätä varten perustettaviin virkoihin Patentti- ja rekisterihallitukseen 1 päivästä tammikuuta 2016.

10. Tilintarkastusvalvonnan tulee saattaa tilintarkastajarekisteri vastaamaan tässä laissa säädettyjä edellytyksiä viiden kuukauden kuluessa tämän lain voimaantulosta.

11. Tilintarkastusvalvonnan tulee huolehtia, että toimintakertomus laaditaan valtion tilintarkastuslautakunnan, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja kauppakamarien tilintarkastuslautakuntien viimeiseltä toimintavuodelta.

12. Mitä muussa laissa tai asetuksessa säädetään Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnasta tai kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnista, koskee tämän lain voimaan tultua Tilintarkastusvalvontaa.

13. Tämän lain voimaan tullessa valtion tilintarkastuslautakunta lakkaa ja vireillä olevat huomautusta ja varoitusta koskevat muutoksenhakuasiat siirtyvät Helsingin hallinto-oikeudelle.

Muut vireillä olevat asiat siirtyvät Tilintarkastusvalvonnalle. Tilintarkastusvalvonnalle siirtyvät muutoksenhakuasiat käsitellään oikaisuvaa-

timuksina noudattaen, mitä tässä laissa säädetään oikaisuvaatimusten käsittelystä. Tämän momentin perusteella siirtyneessä asiassa annettuun päätökseen haetaan muutosta noudattaen, mitä tässä laissa säädetään muutoksenhausta.

14. Tämän lain voimaan tullessa Tilintarkastusvalvonnalle siirtynyt muutoksenhakuasia, Helsingin hallinto-oikeudelle siirtynyt asia ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa vireillä oleva asia käsitellään noudattaen tämän lain voimaantullessa voimassa olleita säännöksiä.

Muutoksenhausta säädetään kuitenkin 13 momentissa.

15. Valvottavan toiminnan sijoittuessa aikaan ennen tämän lain voimaantuloa, 10 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdan edellytystä varoituksen ja huomautuksen antamiseen sekä 10 luvun 2 §:n 1 momentin 1 kohdan edellytystä hyväksymisen peruuttamiseen arvioidaan kumotun lain ja sen perusteella annettujen säännösten mukaan. Tilintarkastusvalvonta ei voi ottaa tutkittavaksi tilintarkastajan menettelyä, joka on tapahtunut ennen tämän lain voimaantuloa, jos tilintarkastajan hyväksyminen on kokonaan lakkautettu tai peruutettu.

16. Ennen tämän lain voimaantuloa aiheutettuun vahinkoon sovelletaan kumotun lain säännöksiä.

17. Keskuskauppakamarin tai kauppakamarien ennen tämän lain voimaantuloa määräämiä tilintarkastajamaksuja koskevaan muutoksenhakuun sovelletaan tämän lain voimaantullessa voimassa olleita säännöksiä.

18. Aluehallintovirastoissa vireillä olevat tilintarkastajan määräämistä koskevat asiat siirtyvät tämän lain voimaan tullessa Patentti- ja rekisterihallitukselle.

HE 254/2014, TaVM 34/2014, EV 371/2014
Muutossäädösten voimaantulo ja soveltaminen:

17.12.2015/1513:
Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2016.
HE 47/2015, TaVm 7/2015, EV 31/2015

12.8.2016/622:
Tämä laki tulee voimaan 19 päivänä elokuuta 2016.

Tämän lain tilintarkastuksen kohdetta koskevaa 3 luvun 1 §:ää ja tilintarkastuskertomusta koskevaa 5 §:ää sovelletaan ensimmäisen kerran 31.12.2016 päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.

Tämän lain 4 luvun 9 §:ää asiakasrekisteristä sekä saman luvun 10 §:ää tilintarkastuskansiosta, 12 §:ää tilintarkastajan toiminnan järjestämisestä ja 13 §:ää epäilyksistä ilmoittamisesta sovelletaan viimeistään 1 päivästä tammikuuta 2017.

Tämän lain 5 luvun 1 §:ää tilintarkastajan toimikausien enimmäiskestosta sekä saman luvun 3 §:ää muiden kuin tilintarkastuspalveluiden rajoittamisesta ja 4 §:ää muiden kuin tilintarkastuspalkkioiden enimmäismäärästä sovelletaan ensimmäisen kerran tilikaudella, joka alkaa tämän lain voimaantulon jälkeen.

Tämän lain 10 lukua sovelletaan tilintarkastajan tekoihin ja laiminlyönteihin, jotka ovat tapahtuneet tämän lain voimaantulon jälkeen.

HE 70/2016, TaVM 16/2016, EV 85/2016, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/56/EU, (32014L0056); EUVL N:o L 158, 27.5.2014, s. 196, Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 537/2014, (32014R0537); EUVL N:o L 158, 27.5.2014, s. 77

Valtioneuvoston asetus tilintarkastuksesta 26.11.2015/1377

Valtioneuvoston päätöksen mukaisesti säädetään tilintarkastuslain (1141/2015) nojalla:

1 §
Rekisteri-ilmoituksen tekeminen ja rekisterimerkintä
Rekisteri-ilmoitus on allekirjoitettava.

Rekisterimerkintä tehdään viipymättä sen jälkeen, kun rekisteri-ilmoitus tai rekisterimerkinnän edellytyksenä oleva lainvoimainen päätös on saapunut Tilintarkastusvalvonnalle.

2 § (18.8.2016/653)
Muun kuin ETA-valtion tilintarkastajaa koskevien tietojen rekisteröinti
Muussa kuin Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa (ETA-valtio) hyväksytyn ja rekisteröidyn tilintarkastajan tilintarkastuslain (1141/2015) 6 luvun 9 §:ssä tarkoitetun rekisteröinnin edellytyksenä on, että:

1) tilintarkastajaksi valittu luonnollinen henkilö tai tilintarkastusyhteisön nimeämä päävastuullinen tilintarkastaja täyttää tilintarkastuslain 6 luvun 2 tai 3 §:ssä säädettyä vastaavat hyväksymisedellytykset;

2) tilintarkastusyhteisön hallituksen tai tätä vastaavan toimielimen jäsenten enemmistö täyttää tilintarkastuslain 6 luvun 5 §:ssä säädettyä vastaavat hyväksymisedellytykset;

3) tilintarkastaja noudattaa tilintarkastuslain 3 luvun 8 §:ssä ja 4 luvun 6 ja 7 §:ssä säädettyä vastaavia riippumattomuutta koskevia vaatimuksia;

4) tilintarkastaja noudattaa tilintarkastuslain 3 luvun 3 §:ssä tarkoitettuja kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja tai niitä vastaavia standardeja;

5) tilintarkastusyhteisö julkistaa tiedot hallinnostaan ja toiminnastaan siten kuin säädetään 16 päivänä huhtikuuta 2014 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 537/2014 yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta 13 artiklan 2 kohdassa.

Muussa kuin ETA-valtiossa hyväksyttyä ja rekisteröityä tilintarkastajaa koskevat tiedot on merkittävä rekisteriin siten, että ne erottuvat ETA-valtiossa hyväksyttyjen ja rekisteröityjen tilintarkastajien tiedoista.

Muun kuin ETA-valtiossa hyväksytyn ja rekisteröidyn tilintarkastajan on sisällytettävä toimintakertomukseensa kuvaus laadunvalvontajärjestelmän toiminnasta ja suoritetuista laaduntarkastuksista sekä laaduntarkastusten tuloksista ja niiden aiheuttamista toimenpiteistä.

3 §
Työsuunnitelma
Tilintarkastusvalvonnan on julkistettava vuosittain marraskuun loppuun mennessä seuraavaa vuotta koskeva työsuunnitelmansa.

4 §
Toimintakertomus
Tilintarkastusvalvonnan on julkistettava vuosittain maaliskuun loppuun mennessä kertomus toiminnastaan.

Toimintakertomukseen on sisällytettävä kuvaus laadunvalvontajärjestelmän toiminnasta ja suoritetuista laaduntarkastuksista sekä laaduntarkastusten tuloksista ja niiden aiheuttamista toimenpiteistä.

5 § (18.8.2016/653)
5 § on kumottu A:lla 18.8.2016/653.

6 §

Voimaantulo

Tämä asetus tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2016.

7 §

Siirtymäsäännökset

Tilintarkastusvalvonnan tulee saattaa tilintarkastajarekisteri vastaamaan tämän asetuksen säännöksiä viiden kuukauden kuluessa tämän asetuksen voimaantulosta.

Tilintarkastusvalvonnan tulee julkaista vuoden 2016 työsuunnitelma neljän kuukauden kuluessa tämän asetuksen voimaantulosta.

Tilintarkastusvalvonnan tulee huolehtia, että toimintakertomus laaditaan Valtion tilintarkastuslautakunnan, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien viimeiseltä toimintavuodelta.

Muutossäädösten voimaantulo ja soveltaminen:
18.8.2016/653:

Tämä asetus tulee voimaan 19 päivänä elokuuta 2016.

1442/2015 Työ- ja elinkeinoministeriön asetus

Tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä

Helsingissä 7 päivänä helmikuuta 2015

Työ- ja elinkeinoministeriön päätöksen mukaisesti säädetään tilintarkastuslain (1141/2015) sekä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain (1142/2015) 12 §:n 21 momentin nojalla:

1 luku
Opintoja koskevat edellytykset

1 §
Yleistä
HT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakija on suorittanut yliopistolaissa (558/2009) tarkoitetussa yliopistossa tai ammattikorkeakoululain (932/2014) mukaisessa ammattikorkeakoulussa opinnot tilintarkastuksessa, laskentatoimessa, kauppa- ja taloustieteessä ja oikeustieteessä 2–4 §:n mukaisesti.

JHT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on vähintään 16 opintopisteen tai 10 opintoviikon laajuiset julkissektorin opinnot 5 §:n mukaisesti taikka 9 §:n 4 momentissa tarkoitettu käytännön kokemus.

Poikkeuksista opintoja koskeviin vaatimuksiin säädetään 6–8 §:ssä.

2 §
Tilintarkastuksen ja laskentatoimen opinnot
HT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on vähintään 52 opintopisteen tai 35 opintoviikon laajuiset tilintarkastuksen ja laskentatoimen opinnot, jotka käsittävät seuraavat aihealueet:

1) tilintarkastusta koskeva sääntely ja hyvä tilintarkastustapa;
2) kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva sääntely, hyvä kirjanpitotapa ja tilinpäätöksen analysointi;
3) johdon laskentatoimi;
4) sisäinen valvonta.

3 §
Kauppa- ja taloustieteen opinnot
HT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on vähintään 22 opintopisteen tai 15 opintoviikon laajuiset kauppa- ja taloustieteelliset opinnot, jotka käsittävät seuraavat asiakokonaisuudet:

1) liiketaloustiede ja kansantaloustiede;
2) yritysrahoitus ja rahoitusmarkkinat;
3) talousmatematiikka ja tilastotiede;
4) tietotekniikka ja tietojärjestelmät.

4 §
Oikeustieteen opinnot
HT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on vähintään 22 opintopisteen tai 15 opintoviikon laajuiset oikeustieteen opinnot, jotka käsittävät seuraavat aihealueet:

1) eri yhteisömuotoja ja arvopaperimarkkinoita koskeva sääntely;
2) yritysverotus, ennakkoperintä, arvonlisäverotus ja verotusmenettely;
3) kauppa- ja varallisuusoikeus sekä maksukyvyttömyys- ja työlainsäädäntö.

5 §
Julkissektorin opinnot
JHT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, vaihtoehtona 9 §:n 4 momentissa tarkoitetulle käytännön kokemukselle, vähintään 16 opintopisteen tai 10 opintoviikon laajuiset julkissektorin opinnot, jotka käsittävät opintoja seuraavista asiakokonaisuuksista:

1) julkishallinnon laskentatoimi;
2) julkishallinnon sääntely.

Edellä 1 momentissa tarkoitetut julkishallinnon laskentatoimen opinnot voi sisällyttää 2 §:ssä tarkoitettuihin tilintarkastuksen ja laskentatoimen opintoihin ja julkishallinnon sään-

telyn opinnot 4 §:ssä tarkoitettuihin oikeustieteen opintoihin.

6 §

Hakijan hyväksi luettavat muut opinnot

Tässä luvussa tarkoitettujen opintojen lisäksi hakijan hyväksi voidaan lukea muita vastaavia opintoja korkeakoulussa Suomessa tai muussa maassa, jos ne laajuudeltaan ja sisällöltään vastaavat 2–5 §:ssä tarkoitettuja opintoja.

Tilintarkastusvalvonta päättää opintojen hyväksi lukemisesta.

7 §

Opintojen korvaaminen lisätehtävillä

HT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva, jolla on vähintään seitsemän vuoden käytännön kokemus 12 §:ssä mainituista ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä, voi korvata osan 2–4 §:ssä tarkoitetuista opinnoista HT-tutkinnon yhteydessä suoritettavilla lisätehtävillä.

JHT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva, joka on toiminut vähintään viisi vuotta ammattimaisesti HT-tilintarkastajana tai jolla on vähintään seitsemän vuoden käytännön kokemus 12 §:ssä tarkoitetuista ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä, voi korvata osan 5 §:n mukaisista opinnoista JHT-erikoistumistutkinnon yhteydessä suoritettavilla lisätehtävillä.

HT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva voi korvata lisätehtävillä enintään kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa tilintarkastuksen ja laskentatoimen opintoja, kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa kauppa- ja taloustieteen opintoja ja kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa oikeustieteen opintoja. JHT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva voi korvata lisätehtävillä enintään kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa julkissektorin opintoja.

8 §

Edellytysten täyttymisen osoittaminen

HT-pätevyyden tai JHT-erikoispätevyyden hyväksymistä hakevan tulee osoittaa, että hän täyttää tässä asetuksessa edellytetyt opinnot esittämällä korkeakoulun antama todistus hakijan suorittamien opintojen sisällöstä, laajuudesta ja ajankohdasta sekä siitä, että hakijan opinnot vastaavat tämän luvun mukaisia opintovaatimuksia.

Tilintarkastusvalvonta voi erityisestä syystä antaa hakijalle luvan osallistua tutkintoon, vaikka hakijalla ei ole 1 momentissa tarkoitettua todistusta, jos hakijan antaman selvityksen perusteella suoritetut opinnot laajuudeltaan ja sisällöltään vastaavat tässä luvussa edellytettyjä opintoja.

2 luku
Käytännön kokemusta koskevat vaatimukset

9 §

Yleistä

HT-tilintarkastajan hyväksymistä hakevalla on oltava vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus 10 ja 11 §:ssä tarkoitetuista tilintarkastuksen ja laskentatoimen tehtävistä tai vähintään 15 vuoden käytännön kokemus 12 §:ssä tarkoitetuista ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä.

Jos HT-tilintarkastajan hyväksymistä hakevalla ei ole korkeakoulututkintoa, hänellä tulee olla vähintään seitsemän vuoden käytännön kokemus 12 §:ssä tarkoitetuista tehtävistä ja 1 momentissa tarkoitettu kolmen vuoden käytännön kokemus. Jos hyväksymistä hakevalla ei ole korkeakoulututkintoa eikä 1 momentissa tarkoitettua kolmen vuoden käytännön kokemusta, hänellä tulee olla yhteensä 15 vuoden käytännön kokemus 12 §:ssä tarkoitetuista tehtävistä.

Jos KHT- tai JHT-erikoispätevyyttä hakevalla ei ole ylempää korkeakoulututkintoa, hänen tulee olla toiminut vähintään viiden vuoden ajan ammattimaisesti HT-tilintarkastajana tai hänellä on oltava vähintään seitsemän vuoden käytännön kokemus 12 §:ssä tarkoitetuista tehtävistä.

Jos JHT-erikoispätevyyttä hakeva ei ole suorittanut 5 §:ssä tarkoitettuja julkissektorin opintoja, hänellä on oltava vähintään yhden vuoden ja kuuden kuukauden käytännön kokemus 10 ja 11 §:ssä tarkoitetuissa tehtävissä toimimisesta julkisella sektorilla. Käytännön kokemus voi olla myös sellaista kokemusta, jota henkilö on hankkinut täyttääkseen 1–3 momentissa säädetyt edellytykset.

10 §

Riittävä tilintarkastuksen ja laskentatoimen kokemus

HT-tilintarkastajan hyväksymistä hakevalla on oltava käytännön kokemusta tilinpäätösten tai konsernitilinpäätösten tilintarkastuksesta taikka vastaavien taloudellisten laskelmien tarkastamisesta.

Käytännön kokemuksesta vähintään kaksi vuotta tulee olla saatu:

1) tilintarkastajan ohjauksessa;

2) muussa Euroopan talousalueen valtiossa hyväksytyn tilintarkastajan ohjauksessa; tai

3) tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta annetussa Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivissä 2006/43/EY (tilintarkastusdirektiivi) säädettyä vastaavat vaatimukset täyttävän hyväksytyn tilintarkastajan ohjauksessa muussa kuin Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa, kuitenkin enintään kaksi vuotta vaadittavasta kolmesta vuodesta.

Myös osa-aikainen käytännön kokemus luetaan hakijan hyväksi, jos se vastaa kestoltaan vähintään kahden vuoden päätoimista työskentelyä 1 momentissa tarkoitetuissa tehtävissä.

11 §

Muu hyväksi luettava käytännön kokemus

Enintään yksi vuosi HT-tilintarkastajalta vaadittavasta käytännön kokemuksesta voi koostua myös kokemuksesta:

1) sisäisenä tarkastajana;

2) verotarkastajana;

3) kaupunkitarkastajana;

4) valtiontalouden tarkastusvirastossa muissa kuin tilintarkastustehtävässä; tai

5) 1–4 kohdassa tarkoitettua tehtävää vastaavassa muussa tehtävässä.

12 §

Ammattimaiset laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävät

Tilintarkastuslain (1141/2015) 6 luvun 2 §:n 1 momentin 3 ja 5 kohdassa sekä 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettuina ammattimaisina laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävinä pidetään toimimista päätoimisesti toimitusjohtajana, toimitusjohtajan sijaisena, talousjohtajana, sisäisenä tarkastajana tai muussa vastaavassa tehtävässä yksityisellä tai julkisella sektorilla taikka HT-tilintarkastajana.

3 luku

HT-tutkintoa, KHT- ja JHT-erikoistumistutkintoja, JHTT-tilintarkastajien siirtymäkoetta sekä kelpoisuuskoetta koskevat vaatimukset

13 §

HT-tutkinnon sekä KHT- ja JHT-erikoistumistutkintojen sisältö ja laajuus

HT-tutkinnon sekä KHT- ja JHT-erikoistumistutkintojen sisällöt määräytyvät seuraavasti:

1) HT-tutkinnon tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti kirjanpitovelvollista yhteisöä ja säätiötä sekä konsernia koskevia tilintarkastustehtäviä;

2) KHT-erikoistumistutkinnon tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti kirjanpitovelvollista yleisen edun kannalta merkittävää yritystä ja konsernia koskevia vaativia tilintarkastustehtäviä;

3) JHT-erikoistumistutkinnon tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti julkisyhteisöä sekä -konsernia koskevia tilintarkastustehtäviä.

HT-tutkinnon sekä KHT- ja JHT-erikoistumistutkinnon tehtävät edellyttävät tilintarkastajan tehtävän kannalta tarpeellisen sääntelyn ja tilintarkastustoimeksiannon käytännön toimien hallintaa.

HT-tutkinto sekä KHT- ja JHT-erikoistumistutkinto sisältävät tehtäviä seuraavista aihealueista:

1) kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva sääntely ja hyvä kirjanpitotapa;

2) tilintarkastusta koskeva sääntely ja hyvä tilintarkastustapa;

3) sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sääntely;

4) eri yhteisömuotoja koskeva sääntely;

5) JHT-erikoistumistutkinnon osalta julkishallintoa ja -taloutta koskeva sääntely;

6) tilintarkastukseen liittyvä muu kuin 2–4 kohdassa tarkoitettu sääntely.

Lisäksi HT-tutkinto sekä KHT- ja JHT-erikoistumistutkinnot sisältävät tehtäviä tilintarkastuskertomuksen ja muiden tilintarkastajan lausuntojen tai todistusten laatimisesta sekä näiden edellyttämistä tarkastustoimenpiteistä.

14 §
HT-tutkinnon sisältö
HT-tutkinto jakautuu kahteen osaan:
1) hyvä tilintarkastustapa ja hyvä kirjanpitotapa (osa 1);
2) tilintarkastuskertomus ja tilintarkastajan muu raportointi (osa 2).
Tutkinnon molemmat osat on suoritettava hyväksytysti.
Jos tutkintosuoritusta ei hyväksytä kokonaisuudessaan, yhden osan suoritus on voimassa suorituksen hyväksymisvuotta seuraavan viidennen kalenterivuoden loppuun.

15 §
KHT-erikoistumistutkinnon sisältö
KHT-erikoistumistutkinto sisältää tehtäviä yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuskertomusten laatimisesta ja niiden edellyttämistä toimenpiteistä sekä muusta raportoinnista.

16 §
JHT-erikoistumistutkinnon sisältö
JHT-erikoistumistutkinto sisältää tehtäviä julkishallintoa koskevasta sääntelystä, julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta sekä tilintarkastajan raportoinnista ja sen edellyttämistä toimenpiteistä.

17 §
Tutkintojen yhteydessä suoritettavat lisätehtävät
Lisätehtävien sisällön ja laajuuden tulee vastata niillä korvattavien opintojen sisältöä ja laajuutta.

18 §
Kelpoisuuskoe
Tilintarkastusvalvonta päättää tilintarkastuslain 6 luvun 2 §:n 5 momentissa ja 3 §:n 4 momentissa tarkoitetun kelpoisuuskokeen sisällöstä ja laajuudesta.
Kelpoisuuskokeen tulee sisältää tilintarkastusta, kirjanpitoa, eri yhteisömuotoja ja tilintarkastukseen liittyvää muuta kansallista sääntelyä koskevia tehtäviä. Kelpoisuuskokeen tehtävien tulee vastata haettavaa hyväksymistä.
Kelpoisuuskokeen tulee sisältää julkishallinnon ja -talouden sääntelyä koskevia tehtäviä, jos hakija hakee JHT-erikoispätevyyttä.

19 §
Tutkintojen sekä kelpoisuuskokeen järjestäminen
Edellä 14–16 §:ssä tarkoitetut tutkinnot ja 18 §:ssä tarkoitettu kelpoisuuskoe järjestetään suomen ja ruotsin kielellä. Tehtävien osia voi olla myös englannin kielellä.
Tilintarkastusvalvonta päättää tutkintojen sekä kelpoisuuskokeen järjestämisen ajankohdasta ja paikasta.

20 §
Siirtymäkoe
Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain (1142/2015) 12 §:n 21 momentissa tarkoitettu siirtymäkoe sisältää tehtäviä seuraavista aihealueista:
1) kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva sääntely ja hyvä kirjanpitotapa;
2) tilintarkastusta koskeva sääntely ja hyvä tilintarkastustapa;
3) sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sääntely;
4) eri yhteisömuotoja koskeva sääntely;
5) tilintarkastukseen liittyvä muu sääntely.
Hakijan tulee suorittaa siirtymäkokeen tehtävistä puolet vapaavalintaisesti.
Siirtymäkoe järjestetään suomen ja ruotsin kielellä. Tilintarkastusvalvonta päättää siirtymäkokeen järjestämisen ajankohdasta ja paikasta.

21 §
Vastausten arvostelu
Tilintarkastusvalvonta vahvistaa HT-tutkinnon sekä KHT- ja JHT-erikoistumistutkinnon sekä lisätehtävien, kelpoisuuskokeen ja siirtymäkokeen arvosteluperusteet.
Tilintarkastusvalvonta julkistaa arvosteluperusteet sen jälkeen, kun tutkintovastausten arvostelu on vahvistettu.

4 luku
Tilintarkastajan vakuutus

22 §
Tilintarkastajan vakuutus
Ennen HT-tilintarkastajaksi hyväksymistä tilintarkastajan on annettava tuomioistuimelle seuraava tilintarkastajan vakuutus: "Minä N.N. lupaan kunniani ja omantuntoni kautta rehellisesti, riippumattomasti ja tunnollisesti suorittaa hyvää tilintarkastustapaa noudattaen kaikki ne tehtävät, jotka minulla tilintarkastajana tulee olemaan, olla oikeudettomasti ilmaisematta, mitä tilintarkastajan toimessa minulle uskotaan tai mitä siinä muutoin saan tietooni sekä muutoinkin noudattaa tilintarkastajia koskevia säännöksiä ja määräyksiä sekä hyvää tilintarkastustapaa ja ammattieettisiä periaatteita".

5 luku
Hyväksymismenettelyä koskevat vaatimukset

23 §
Hakemusmenettely hyväksymis- ja tutkinto-asioissa
Tilintarkastajan hyväksymiseen, erikoispätevyyden hyväksymiseen, hyväksymisen tai erikoispätevyyden palauttamiseen sekä tutkintoihin osallistumiseen liittyvät hakemukset tehdään kirjallisesti Tilintarkastusvalvonnalle. Hakijan on liitettävä hakemukseensa sen ratkaisemiseksi tarpeellinen selvitys.

Hyväksymiseen ja tutkintoihin osallistumiseen liittyvät hakemukset on jätettävä Tilintarkastusvalvonnan vahvistamalla tavalla viimeistään valvonnan määräämänä päivänä.

24 §
Vaatimusten täyttymisen ajankohta
Edellä 1 luvussa tarkoitettuina opintoina otetaan tutkintoon osallistumislupaa myönnettäessä huomioon hakijan tutkinnon järjestämisajankohtaan mennessä suorittamat opinnot.

Edellä 2 luvussa tarkoitettuna käytännön kokemuksena otetaan tutkintoon osallistumislupaa myönnettäessä huomioon hakijan tutkinnon järjestämisajankohtaan mennessä hankkima käytännön kokemus.

Edellä 2 luvussa tarkoitettuna käytännön kokemuksena otetaan huomioon HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajaksi hyväksymistä haettaessa hakemuksen tekemishetkeen mennessä hankittu käytännön kokemus.

Edellä 2 ja 3 momentissa tarkoitettu käytännön kokemus on oltava pääosin viimeisen 10 vuoden ajalta.

25 §
Ennakkotieto
Tilintarkastusvalvonta antaa hakemuksesta HT-tilintarkastajan tai KHT- ja JHT-erikoispätevyyden hyväksymistä hakevalle ennakkotiedon siitä, täyttyvätkö hyväksymisen edellytykset hakijan esittämien tietojen perusteella.

6 luku
Voimaantulo ja siirtymäsäännökset

26 §
Voimaantulo
Tämä asetus tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2016.

27 §
Siirtymäsäännökset
Jos HTM- tai KHT-tutkintosuoritusta ei ole hyväksytty kokonaisuudessaan tilintarkastuslain 12 luvun 1 §:n 2 momentissa tarkoitetun kumotun lain mukaisen tutkintojärjestelmän voimassaolon aikana, yhden osan hyväksytty suoritus on voimassa tutkinnon osan hyväksymisvuotta seuraavan viidennen kalenterivuoden loppuun.

HTM-tutkinnon hyväksytysti suoritettu 1-osa vastaa HT-tutkinnon 1-osaa. HTM-tutkinnon hyväksytysti suoritettu 2-osa vastaa HT-tutkinnon 2-osaa.

KHT-tutkinnon suorittaja voi suorittaa hylätyn tai puuttuvan osan tekemällä Tilintarkastusvalvonnan määräämät, ennen tilintarkastuslain voimaantuloa järjestetyn tutkinnon hylättyä tai puuttuvaa osaa täydentävät tehtävät.

Helsingissä 7 päivänä joulukuuta 2015

Oikeus- ja työministeri Jari Lindström

Neuvotteleva virkamies Marja Hanski

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 537/2014,

annettu 16 päivänä huhtikuuta 2014,

yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EEY kumoamisesta

I OSASTO

KOHDE, SOVELTAMISALA JA MÄÄRITELMÄT

1 artikla

Kohde

Tässä asetuksessa vahvistetaan vaatimukset, jotka koskevat yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilinpäätösten ja konsernitilinpäätösten lakisääteisen tilintarkastuksen suorittamista, säännöt, jotka koskevat lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen organisoitumista ja sitä, miten yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt toteuttavat lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen valinnan, ja joilla edistetään lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen riippumattomuutta ja eturistiriitojen välttämistä, sekä säännöt, jotka koskevat sen valvontaa, miten lakisääteiset tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt noudattavat näitä vaatimuksia.

2 artikla

Soveltamisala

1. Tätä asetusta sovelletaan seuraaviin:

a) lakisääteiset tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt, jotka suorittavat yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisiä tilintarkastuksia;

b) yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt.

2. Tätä asetusta sovelletaan rajoittamatta direktiivin 2006/43/EY soveltamista.

3. Jos kansallisessa oikeudessa edellytetään tai sallitaan, että direktiivin 2006/43/EY 2 artiklan 14 kohdassa tarkoitettu osuuskunta tai direktiivin 86/635/ETY 45 artiklassa tarkoitettu säästöpankki tai vastaava yhteisö taikka direktiivin 86/635/ETY 45 artiklassa tarkoitetun osuuskunnan, säästöpankin tai vastaavan yhteisön tytäryhtiö tai oikeudellinen seuraaja on voittoa tavoittelemattoman tilintarkastusyhteisön jäsen, jäsenvaltiot voivat päättää, että tätä asetusta tai tämän asetuksen tiettyjä säännöksiä ei sovelleta tällaisen yhteisön lakisääteiseen tilintarkastukseen, edellyttäen, että lakisääteinen tilintarkastaja, joka suorittaa jonkin tällaisen yhteisön jäsenen lakisääteisen tilintarkastuksen, sekä henkilöt, jotka saattavat olla sellaisessa asemassa, että he voivat vaikuttaa lakisääteiseen tilintarkastukseen, noudattavat direktiivissä 2006/43/EY säädettyjä riippumattomuuden periaatteita.

4. Jos kansallisessa oikeudessa edellytetään tai sallitaan, että direktiivin 2006/43/EY 2 artiklan 14 kohdassa tarkoitettu osuuskunta tai direktiivin 86/635/ETY 45 artiklassa tarkoitettu säästöpankki tai vastaava yhteisö taikka direktiivin 86/635/ETY 45 artiklassa tarkoitetun osuuskunnan, säästöpankin tai vastaavan yhteisön tytäryhtiö tai oikeudellinen seuraaja on voittoa tavoittelemattoman tilintarkastusyhteisön jäsen, objektiivinen, harkitseva ja asioihin perehtynyt osapuoli ei päättelisi, että jäsenyyteen perustuva suhde vaarantaa lakisääteisen tilintarkastajan riippumattomuuden edellyttäen, että kun tällainen tilintarkastusyhteisö suorittaa jonkin jäsenensä lakisääteistä tilintarkastusta, riippumattomuuden periaatetta sovelletaan tilintar-

kastuksen suorittaviin lakisääteisiin tilintarkastajiin sekä henkilöihin, jotka saattavat olla sellaisessa asemassa, että he voivat vaikuttaa lakisääteiseen tilintarkastukseen.

5. Jäsenvaltion on ilmoitettava komissiolle ja 30 artiklassa tarkoitetulle Euroopan tilintarkastajien valvontaelinten komitealle, jäljempänä 'CEAOB', tällaisista poikkeuksellisista tilanteista, joissa tätä asetusta tai tämän asetuksen tiettyjä säännöksiä ei sovelleta. Sen on toimitettava CEAOB:lle luettelo tämän asetuksen säännöksistä, joita ei sovelleta tämän artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen yhteisöjen lakisääteiseen tilintarkastukseen, ja ilmoitettava syyt, joihin tällainen soveltamatta jättäminen on perustunut.

3 artikla

Määritelmät

Tässä asetuksessa sovelletaan direktiivin 2006/43/EY 2 artiklan määritelmiä, lukuun ottamatta tämän asetuksen 20 artiklassa tarkoitettua määritelmää ilmaisulle 'toimivaltainen viranomainen'.

II OSASTO

YLEISEN EDUN KANNALTA MERKITTÄVIEN YHTEISÖJEN LAKISÄÄTEISEN TILINTARKASTUKSEN SUORITTAMISTA KOSKEVAT EDELLYTYKSET

4 artikla

Tilintarkastuksesta maksettavat palkkiot

1. Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisestä tilintarkastuksesta maksettavat palkkiot eivät saa olla ehdollisia palkkioita.

Ensimmäistä alakohtaa sovellettaessa ehdollisilla palkkioilla tarkoitetaan tilintarkastustoimeksiannosta maksettavia palkkioita, jotka lasketaan ennalta määritetyltä, liiketoimen tai suoritetun työn tulokseen liittyvällä perusteella, tämän kuitenkaan rajoittamatta direktiivin 2006/43/EY 25 artiklan soveltamista. Palkkioita ei pidetä ehdollisina, jos tuomioistuin tai toimivaltainen viranomainen on vahvistanut ne.

2. Jos lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö tarjoaa tarkastettavalle yhteisölle, sen emoyhtiölle tai sen määräysvallassa oleville yhtiöille muita kuin tämän asetuksen 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja palveluja vähintään kolmena peräkkäisenä tilikautena, tällaisista palveluista maksettavat kokonaispalkkiot saavat olla enintään 70 prosenttia niiden palkkioiden keskiarvosta, jotka on maksettu tarkastettavan yhteisön ja tapauksen mukaan sen emoyrityksen, sen määräysvallassa olevien yritysten ja kyseessä olevan konsernin konsernitilinpäätöksen lakisääteisestä tilintarkastuksesta/ lakisääteisistä tilintarkastuksista kolmena viimeisenä peräkkäisenä tilikautena.

Muut kuin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut palvelut, joita vaaditaan unionin tai kansallisessa lainsäädännössä, eivät kuulu tämän asetuksen soveltamisalaan ensimmäisessä alakohdassa määriteltyjä rajoja sovellettaessa.

Jäsenvaltiot voivat säätää, että toimivaltainen viranomainen voi lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön pyynnöstä poikkeuksellisesti sallia sen, että lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö jätetään jonkin tarkastettavan yhteisön osalta ensimmäisen alakohdan soveltamisalan ulkopuolelle enintään kahden tilikauden ajaksi.

3. Jos yleisen edun kannalta merkittävältä yhteisöltä saadut kokonaispalkkiot ovat kunakin yksittäisenä viimeisenä kolmena peräkkäisenä tilikautena yli 15 prosenttia lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön taikka, tapauksen mukaan, konsernin tilintarkastajan, joka suorittaa lakisääteisen tilintarkastuksen kunakin tilikautena, saamista kokonaispalkkioista, tällaisen lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön tai tapauksen mukaan yhteisöjen ryhmittymän on ilmoitettava asiasta tarkastusvaliokunnalle ja keskusteltava sen kanssa riippumattomuuttaan vaarantavista uhista sekä näiden uhkien lieventämiseksi toteutetuista varotoimista. Tarkastusvaliokunnan on harkittava, olisiko toisen lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön suoritettava tilintarkas-

tustoimeksiannon laadunvalvontatarkastus ennen kuin tilintarkastuskertomus annetaan.

Jos yleisen edun kannalta merkittävältä yhteisöltä saadut palkkiot ovat edelleen yli 15 prosenttia tällaisen lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön taikka tapauksen mukaan konsernin tilintarkastajan, joka suorittaa lakisääteisen tilintarkastuksen, saamista kokonaispalkkioista, tarkastusvaliokunnan on päätettävä objektiivisin perustein, voiko tällaisen yhteisön tai konsernin lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö taikka konsernin tilintarkastaja jatkaa lakisääteistä tilintarkastusta lisäajan, joka ei missään tapauksessa saa olla kahta vuotta pidempi.

4. Jäsenvaltiot voivat soveltaa tiukempia vaatimuksia kuin ne, jotka säädetään tässä artiklassa.

10 artikla

Tilintarkastuskertomus

1. Lakisääteisten tilintarkastajan (lakisääteisten tilintarkastajien) tai tilintarkastusyhteisön (tilintarkastusyhteisöjen) on esitettävä yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön lakisääteisen tilintarkastuksen tulokset tilintarkastuskertomuksessa.

2. Tilintarkastuskertomus on laadittava direktiivin 2006/43/EY 28 artiklan säännösten mukaisesti, ja lisäksi siinä on ainakin

a) mainittava, kuka tai mikä taho on valinnut lakisääteisen tilintarkastajan (lakisääteiset tilintarkastajat) tai tilintarkastusyhteisön (tilintarkastusyhteisöt);

b) ilmoitettava valitsemispäivämäärä ja se, kuinka kauan tilintarkastustoimeksianto on keskeytyksettä jatkunut, mukaan lukien lakisääteisen tilintarkastajan (lakisääteisten tilintarkastajien) tai tilintarkastusyhteisön (tilintarkastusyhteisöjen) toimeksiannon aiemmat uusimiset ja uudelleenvalinnat;

c) annettava tilintarkastuslausunnon tueksi seuraavat tiedot: i) kuvaus merkittävimmistä arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä, mukaan lukien arvioidut väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskit; ii) yhteenveto siitä, miten tilintarkastaja on toiminut näiden riskien johdosta; ja iii) kun se on merkityksellistä, näihin riskeihin liittyvät keskeiset havainnot. Tilintarkastuskertomukseen on sisällyttävä viittaus asianomaisiin tilinpäätöksen tietoihin selkeästi, jos se on merkityksellistä niiden tilintarkastuskertomuksessa annettujen edellä mainittujen tietojen kannalta, jotka koskevat kutakin arvioitua väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskiä;

d) selitettävä, missä määrin lakisääteisessä tilintarkastuksessa katsottiin voitavan havaita sääntöjenvastaisuudet, mukaan lukien väärinkäytökset;

e) vahvistettava, että tilintarkastuslausunto on ristiriidaton 11 artiklassa tarkoitetun tarkastusvaliokunnalle annettavan lisäraportin kanssa;

f) ilmoitettava, että 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja kiellettyjä muita kuin tilintarkastuspalveluja ei ole suoritettu ja että lakisääteinen tilintarkastaja (lakisääteiset tilintarkastajat) tai tilintarkastusyhteisö (tilintarkastusyhteisöt) olivat tilintarkastusta suorittaessaan täysin riippumattomia tarkastettavasta yhteisöstä;

g) ilmoitettava mahdolliset palvelut, jotka lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on suorittanut tarkastettavalle yhteisölle ja sen määräysvallassa olevalle yritykselle tai yrityksille lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi ja joita ei ole esitetty toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksessä.

Jäsenvaltiot voivat asettaa tilintarkastuskertomuksen sisältöä koskevia lisävaatimuksia.

3. Lukuun ottamatta 2 kohdan e alakohdassa esitettyä vaatimusta tilintarkastuskertomus ei saa sisältää ristikkäisviittauksia 11 artiklassa tarkoitettuun tarkastusvaliokunnalle annettavaan lisäraporttiin. Tilintarkastuskertomuksen on oltava kielellisesti selkeä ja yksiselitteinen.

4. Lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ei saa käyttää minkään toimivaltaisen viranomaisen nimeä siten, että tämä voitaisiin tulkita osoitukseksi tai viitteeksi siitä, että kyseinen viranomainen on vahvistanut tai hyväksynyt tilintarkastuskertomuksen.

11 artikla

Tarkastusvaliokunnalle esitettävä lisäraportti

1. Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisen tilintarkastuksen suorittavan lakisääteisen tilintarkastajan (lakisääteisten tilintarkastajien) tai tilintarkastusyhteisön (tilintarkastusyhteisöjen) on esitettävä lisäraportti tarkastettavan yhteisön tarkastusvaliokunnalle viimeistään päivänä, jona annetaan 10 artiklassa tarkoitettu tilintarkastuskertomus. Jäsenvaltiot voivat lisäksi edellyttää, että tämä lisäraportti on toimitettava tarkastettavan yhteisön hallinto- tai valvontaelimelle. Jos tarkastettavalla yhteisöllä ei ole tarkastusvaliokuntaa, täydentävä kertomus on esitettävä tarkastettavassa yhteisössä vastaavia tehtäviä hoitavalle elimelle. Jäsenvaltiot voivat sallia sen, että tarkastusvaliokunta antaa tämän lisäraportin sellaisille kolmansille osapuolille, joista säädetään niiden kansallisessa oikeudessa.

2. Tarkastusvaliokunnalle esitettävän lisäraportin on oltava kirjallinen. Siinä on selitettävä suoritetun lakisääteisen tilintarkastuksen tulokset ja sen on sisällettävä ainakin seuraavaa:

a) siinä on oltava 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu ilmoitus riippumattomuudesta.

b) jos lakisääteisen tilintarkastuksen on suorittanut tilintarkastusyhteisö, kertomuksessa on ilmoitettava jokainen päävastuullinen tilintarkastaja, joka osallistui tilintarkastukseen;

c) jos lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on tehnyt järjestelyjä, joilla hänen tai sen toimintoja siirretään sellaisen toisen lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön hoidettaviksi, joka ei kuulu samaan ketjuun, tai on käyttänyt ulkopuolisia asiantuntijoita, tämä on ilmoitettava kertomuksessa ja vahvistettava, että lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on saanut toiselta lakisääteiseltä tilintarkastajalta tai tilintarkastusyhteisöltä ja/tai ulkopuoliselta asiantuntijalta vahvistuksen näiden riippumattomuudesta;

d) kuvattava tarkastettavan yhteisön tarkastusvaliokunnan tai tarkastettavassa yhteisössä vastaavia tehtäviä hoitavan elimen, johtoelimen ja hallinto- tai valvontaelimen kanssa käydyn viestinnän luonne, tiheys ja laajuus, mukaan lukien kyseisten elinten kanssa pidettyjen kokousten päivämäärät;

e) sisällettävä kuvaus tilintarkastuksen laajuudesta ja ajoituksesta;

f) jos on nimetty useampi kuin yksi tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, kuvattava lakisääteisten tilintarkastajien ja/tai tilintarkastusyhteisöjen tehtäväjako;

g) kuvattava käytetyt menetelmät, mukaan lukien se, missä määrin tase on ollut välittömän tarkastuksen kohteena ja missä määrin se on ollut järjestelmä- ja vaatimustenmukaisuustestauksen kohteena; lisäksi siinä on selitettävä huomattavat erot järjestelmä- ja vaatimustenmukaisuustestauksen painottamisessa edellisvuoteen verrattuna, vaikka edellisvuoden lakisääteisen tilintarkastuksen olisivat suorittaneet toinen lakisääteinen tilintarkastaja (toiset lakisääteiset tilintarkastajat) tai tilintarkastusyhteisö (tilintarkastusyhteisöt);

h) ilmoitettava määrälliset olennaisuustasot, joita lakisääteisen tilintarkastuksen suorittamisessa on käytetty tilinpäätökselle kokonaisuutena ja tarvittaessa olennaisuustaso tai -tasot, joita on käytetty tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville tiedoille sekä ilmoitettava laadulliset tekijät, jotka on otettu huomioon olennaisuustasoa määritettäessä;

i) ilmoitettava ja perusteltava harkintaan perustuvat ratkaisut koskien tilintarkastuksen aikana havaittuja tapahtumia tai olosuhteita ja jotka voivat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, ja sitä, voiko näistä tapahtumista tai olosuhteista aiheutua olennainen epävarmuus, sekä esitettävä yhteenveto kaikista takauksista, tukikirjeistä (comfort letter), julkisista tukitoimista ja muista tukitoimista, jotka on otettu huomioon toiminnan jatkuvuutta arvioitaessa;

j) ilmoitettava kaikista tarkastettavan yhteisön tai, jos kyse on konsernitilinpäätöksistä, emoyrityksen sisäisessä taloudellisen valvonnan järjestelmässä ja/tai laskentajärjestelmässä havaituista merkittävistä puutteista. Lisäraportissa on jokaisen tällaisen merkittävän puutteen osalta ilmoitettava, onko toimiva johto ratkaissut kyseisen puutteen;

k) ilmoitettava kaikki tilintarkastuksen aikana havaitut merkittävät seikat, joihin liittyy lakien

ja asetusten tai yhtiöjärjestyksen noudattamatta jättäminen tai tätä koskeva epäily, jos niiden katsotaan olevan tarkastusvaliokunnan tehtävien hoitamisen kannalta merkityksellisiä;

l) ilmoitettava ja arvioitava tilinpäätöksen tai konsernitilinpäätöksen eri eriin sovelletut arvostusmenetelmät, mukaan lukien tällaisten menetelmien muutosten mahdolliset vaikutukset;

m) jos kyseessä on konsernitilinpäätöksen lakisääteinen tilintarkastus, selitettävä konsernitilinpäätöksen laajuus ja se, millä perusteella tarkastettava yhteisö on mahdollisesti jättänyt yhteisöjä yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, ja ovatko sovelletut kriteerit tilinpäätössäännöstön mukaiset;

n) kun tämä on sovellettavissa, yksilöitävä tilintarkastustyö, jonka konsernitilinpäätöksen lakisääteisessä tilintarkastuksessa ovat tehneet muut kuin konsernitilinpäätöksen tarkastavan lakisääteisen tilintarkastajan kanssa samaan ketjuun kuuluvat kolmansien maiden tilintarkastajat, lakisääteiset tilintarkastajat tai tilintarkastusyksiköt taikka tilintarkastusyhteisöt;

o) ilmoitettava, onko tarkastettava yhteisö toimittanut kaikki pyydetyt selitykset ja asiakirjat;

p) ilmoitettava

i) mahdollisista merkittävistä vaikeuksista, jotka ovat ilmenneet lakisääteisen tilintarkastuksen aikana;

ii) mahdollisista merkittävistä seikoista, jotka ovat ilmenneet lakisääteisen tilintarkastuksen aikana ja joista on keskusteltu tai käyty kirjeenvaihtoa toimivan johdon kanssa; ja

iii) lakisääteisen tilintarkastuksen yhteydessä esiin tulleista mahdollisista muista asioista, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat merkittäviä taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnan kannalta.

Jäsenvaltiot voivat asettaa tarkastusvaliokunnalle annettavan lisäraportin sisältöä koskevia lisävaatimuksia.

Lakisääteisen tilintarkastajan, tilintarkastusyhteisön tai tarkastusvaliokunnan pyynnöstä lakisääteisen tilintarkastajan tai lakisääteisten tilintarkastajien tai tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastusyhteisöjen on keskusteltava tarkastettavan yhteisön tarkastusvaliokunnan, hallintoelimen tai soveltuvissa tapauksissa valvontaelimen kanssa keskeisistä kysymyksistä, joita tilintarkastuksen yhteydessä on tullut esiin ja joihin on viitattu tarkastusvaliokunnalle annetussa lisäraportissa ja erityisesti ensimmäisen alakohdan j alakohdassa.

3. Jos valittuna on ollut samanaikaisesti useampi kuin yksi lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ja jos näiden välillä on erimielisyyttä tilintarkastusmenettelyistä, kirjanpitoa koskevista säännöistä tai muista lakisääteisen tilintarkastuksen suorittamiseen liittyvistä seikoista, tällaisen erimielisyyden syyt on selitettävä tarkastusvaliokunnalle esitettävässä lisäraportissa.

4. Tarkastusvaliokunnalle esitettävän lisäraportin on oltava allekirjoitettu ja päivätty. Jos lakisääteisen tilintarkastuksen suorittaa tilintarkastusyhteisö, sen puolesta lakisääteisen tilintarkastuksen suorittavien lakisääteisten tilintarkastajien on allekirjoitettava tarkastusvaliokunnalle esitettävä lisäraportti.

5. Lakisääteisten tilintarkastajien tai tilintarkastusyhteisöjen on pyynnöstä ja kansallisen lainsäädännön mukaisesti viipymättä asetettava lisäraportti 20 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen toimivaltaisten viranomaisten saataville.

44 artikla

Voimaantulo

Tämä asetus tulee voimaan kahdentenakymmenentenä päivänä sen jälkeen, kun se on julkaistu Euroopan unionin virallisessa lehdessä.

Sitä sovelletaan 17 päivästä kesäkuuta 2016.

Tämän asetuksen 16 artiklan 6 kohtaa sovelletaan kuitenkin 17 päivästä kesäkuuta 2017.

Tämä asetus on kaikilta osiltaan velvoittava, ja sitä sovelletaan sellaisenaan kaikissa jäsenvaltioissa.

Tehty Strasbourgissa 16 päivänä huhtikuuta 2014.

Euroopan parlamentin puolesta
Puhemies
M. SCHULZ
Neuvoston puolesta
Puheenjohtaja
D. KOURKOULAS

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624

7 luku
Tilintarkastus ja erityinen tarkastus

Tilintarkastus

1 §
Sovellettava laki
Osakeyhtiön tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa säädetään.
2 momentti on kumottu L:lla 13.4.2007/461.

2 § (13.4.2007/461)
Tilintarkastajan valinta
Tilintarkastusvelvollisuudesta säädetään tilintarkastuslain 2 luvussa ja tämän luvun 6 §:ssä.
Yhtiön tilintarkastajan valitsee yhtiökokous. Jos tilintarkastajia on valittava useita, yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että joku tai jotkut heistä, ei kuitenkaan kaikkia, valitaan muussa järjestyksessä.

3 §
Varatilintarkastaja
Velvollisuudesta valita varatilintarkastaja säädetään tilintarkastuslain 2 luvun 3 §:ssä.
Yhtiökokous voi valita varatilintarkastajan myös yhtiössä, jossa siihen ei ole velvollisuutta, ja valita useamman varatilintarkastajan. Jos osa tilintarkastajista valitaan muussa järjestyksessä, yhtiöjärjestyksessä voidaan myös määrätä, että myös tällaisen tilintarkastajan varatilintarkastaja valitaan muussa järjestyksessä. (18.9.2015/1147)
Mitä tässä laissa ja tilintarkastuslaissa säädetään tilintarkastajasta, koskee myös varatilintarkastajaa.

4 §
Tilintarkastajan toimikausi
Tilintarkastajan toimikausi jatkuu yksityisessä osakeyhtiössä toistaiseksi. Julkisessa osakeyhtiössä toimikausi päättyy valintaa seuraavan varsinaisen yhtiökokouksen päättyessä.
Toimikaudesta voidaan yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. Toimikausi päättyy ja uuden tilintarkastajan toimikausi alkaa uuden tilintarkastajan valinnasta päättävän yhtiökokouksen päättyessä, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä tai uutta tilintarkastajaa valittaessa päätetä toisin.

5 § (18.9.2015/1147)
Vähemmistön oikeus vaatia tilintarkastajaa
Yhtiössä, jossa ei lain tai yhtiöjärjestyksen mukaan ole valittava tilintarkastajaa, yhtiökokouksen on valittava tilintarkastaja, jos osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista osakkeista, vaativat sitä varsinaisessa yhtiökokouksessa tai siinä yhtiökokouksessa, jossa asiaa kokouskutsun mukaisesti on käsiteltävä. Jollei yhtiökokous valitse tilintarkastajaa, Patentti- ja rekisterihallitus määrää tilintarkastajan tilintarkastuslain 2 luvun 8 §:n 1 ja 4 momentissa säädetyssä järjestyksessä, jos osakkeenomistaja hakee tilintarkastajan määräämistä kuukauden kuluessa yhtiökokouksesta.

6 § (18.9.2015/1147)
Erityinen velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja
Julkisessa osakeyhtiössä vähintään yhden yhtiökokouksen valitseman tilintarkastajan on oltava
KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jonka päävastuullisen tilintarkastajan tulee olla KHT-tilintarkastaja.

Erityinen tarkastus

7 § (22.12.2009/1413)
Erityisen tarkastuksen määrääminen
Osakkeenomistaja voi hakea yhtiön kotipaikan aluehallintovirastolta erityisen tarkastuksen toimittamista yhtiön hallinnosta ja kirjanpidosta tietyltä päättyneeltä ajanjaksolta taikka tietyistä toimenpiteistä tai seikoista. Edellytyksenä on, että ehdotusta on yhtiökokouksessa käsitelty ja kannatettu 2 momentissa tarkoitetulla tavalla. Hakemus aluehallintovirastolle on tehtävä kuukauden kuluessa yhtiökokouksesta.

Ehdotus tarkastuksen toimittamisesta on tehtävä varsinaisessa yhtiökokouksessa tai siinä yhtiökokouksessa, jossa asiaa kokouskutsun mukaisesti on käsiteltävä. Hakemus voidaan tehdä, jos osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista osakkeista, ovat ehdotusta kannattaneet. Julkisessa osakeyhtiössä, jossa on erilajisia osakkeita, hakemus voidaan tehdä, jos ehdotusta on kannattanut vähintään yksi kymmenesosa jonkin osakelajin kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista osakelajin osakkeista.

Aluehallintoviraston on kuultava yhtiön hallitusta ja, jos tarkastus hakemuksen mukaan koskee tietyn henkilön toimenpiteitä, tätä henkilöä. Hakemukseen on suostuttava, jos tarkastuksen toimittamiseen katsotaan olevan painavia syitä. Aluehallintovirasto voi määrätä yhden tai useamman erityisen tarkastajan. Määräys voidaan panna täytäntöön lainvoimaa vailla olevana.

8 § (12.8.2016/623)
Erityinen tarkastaja
Erityisen tarkastajan on oltava luonnollinen henkilö tai tilintarkastusyhteisö. Erityisellä tarkastajalla on oltava sellainen taloudellisten ja oikeudellisten asioiden tuntemus ja kokemus kuin tilintarkastustehtävän laatuun ja laajuuteen katsoen on tarpeen tehtävän hoitamiseksi.

Mitä tilintarkastajasta säädetään 22 luvun 6–9 §:ssä ja 24 luvun 3 §:ssä sekä tilintarkastuslain 2 luvun 7 §:ssä, 3 luvun 9 ja 10 §:ssä, 4 luvun 6–8 §:ssä ja 10 luvun 9 §:ssä, sovelletaan vastaavasti erityiseen tarkastajaan.

9 §
Tarkastuslausunto
Erityisestä tarkastuksesta on annettava lausunto yhtiökokoukselle. Lausunto on vähintään viikon ajan ennen yhtiökokousta pidettävä osakkeenomistajien nähtävänä yhtiön pääkonttorissa tai Internet-verkkosivuilla, viivytyksettä lähetettävä osakkeenomistajalle, joka pyytää sitä, sekä asetettava nähtäväksi yhtiökokouksessa.

10 §
Palkkio ja muut kustannukset
Erityisellä tarkastajalla on oikeus saada yhtiöltä palkkio. Yhtiö vastaa myös muista erityisestä tarkastuksesta aiheutuvista kuluista. Tuomioistuin voi kuitenkin erityisistä syistä velvoittaa tarkastusta hakeneen osakkeenomistajan kokonaan tai osittain korvaamaan yhtiölle sen kulut.

Asunto-osakeyhtiölaki 22.12.2009/1599

9 luku
Tilintarkastus, toiminnantarkastus ja erityinen tarkastus

Tilintarkastus

1 §
Sovellettava laki
Asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa säädetään.

2 §
Tilintarkastajan valinta
Tilintarkastusvelvollisuudesta säädetään tilintarkastuslain 2 luvussa ja tämän luvun 5 §:ssä.

Yhtiön tilintarkastajan valitsee yhtiökokous. Jos tilintarkastajia on valittava useita, yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että joku tai jotkut heistä, ei kuitenkaan kaikkia, valitaan muussa järjestyksessä.

3 §
Varatilintarkastaja
Jos yhtiöön valitaan vain yksi tilintarkastaja, joka ei ole tilintarkastuslaissa tarkoitettu tilintarkastusyhteisö, on valittava ainakin yksi varatilintarkastaja. Yhtiökokous voi valita varatilintarkastajan myös yhtiössä, jossa siihen ei ole velvollisuutta. Jos osa tilintarkastajista valitaan muussa järjestyksessä, yhtiöjärjestyksessä voidaan myös määrätä, että myös tällaisen tilintarkastajan varatilintarkastaja valitaan muussa järjestyksessä.

Mitä tässä laissa ja tilintarkastuslaissa säädetään tilintarkastajasta, koskee myös varatilintarkastajaa.

4 §
Tilintarkastajan toimikausi
Tilintarkastajan toimikausi päättyy ja uuden tilintarkastajan toimikausi alkaa uuden tilintarkastajan valinnasta päättävän varsinaisen yhtiökokouksen päättyessä, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä tai uutta tilintarkastajaa valittaessa päätetä toisin.

Yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä muusta määräaikaisesta tai toistaiseksi jatkuvasta toimikaudesta.

5 §
Velvollisuus valita tilintarkastaja
Asunto-osakeyhtiössä on oltava yhtiökokouksen valitsema tilintarkastaja, jos:

1) yhtiön rakennuksessa tai rakennuksissa on vähintään 30 osakkeenomistajien hallinnassa olevaa huoneistoa;

2) tilintarkastaja on valittava tilintarkastuslain 4–6 §:n tai muun lain perusteella; taikka

3) osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista osakkeista, vaativat sitä varsinaisessa yhtiökokouksessa tai yhtiökokouksessa, jossa asiaa kokouskutsun mukaan on käsiteltävä.

Jos yhtiökokous ei valitse 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetussa tilanteessa tilintarkastajaa, Patentti- ja rekisterihallitus määrää tilintarkastajan tilintarkastuslain 2 luvun 8 §:n 1 ja 4 momentissa säädetyssä järjestyksessä, jos osakkeenomistaja hakee määräämistä kuukauden kuluessa yhtiökokouksesta. Tilintarkastajan määräämisestä Patentti- ja rekisterihallituksen päätöksellä silloin, kun yhtiökokous ei valitse tilintarkastajaa

1 momentin 1 tai 2 kohdassa tarkoitetussa tilanteessa, säädetään tilintarkastuslain 2 luvun 8 §:ssä. (18.9.2015/1209)

Toiminnantarkastus

6 §
Toiminnantarkastajan valinta ja toimikausi
Yhtiössä on oltava yhtiökokouksen valitsema toiminnantarkastaja, jos yhtiössä ei ole tilintarkastajaa ja yhtiöjärjestyksessä ei määrätä toisin.

Toiminnantarkastaja on kuitenkin aina valittava, jos yhtiössä ei ole tilintarkastajaa ja osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista osakkeista, vaativat sitä varsinaisessa yhtiökokouksessa tai yhtiökokouksessa, jossa asiaa on kokouskutsun mukaan käsiteltävä.

Toiminnantarkastajan valitsee yhtiökokous. Jos yhtiössä on tilintarkastaja, yhtiökokous voi päättää toiminnantarkastajan valinnasta 6 luvun 26 §:ssä tarkoitetulla enemmistöllä. Jos toiminnantarkastajia on valittava useita, yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että joku tai jotkut heistä, ei kuitenkaan kaikkia, valitaan muussa järjestyksessä.

Jos toiminnantarkastajaa ei ole valittu tämän lain tai yhtiöjärjestyksen mukaisesti, aluehallintovirasto määrää toiminnantarkastajan siten kuin 5 §:n 2 momentissa säädetään tilintarkastajan määräämisestä.

Toiminnantarkastajan toimikauteen sovelletaan 4 §:n säännöksiä tilintarkastajan toimikaudesta.

7 §
Toiminnantarkastajan sijainen
Jos valitaan vain yksi toiminnantarkastaja, lisäksi on valittava ainakin yksi toiminnantarkastajan sijainen, johon sovelletaan, mitä toiminnantarkastajasta säädetään.

8 §
Toiminnantarkastajan kelpoisuus ja riippumattomuus
Toiminnantarkastajana ei voi olla:

1) oikeushenkilö eikä alaikäinen tai se, jolle on määrätty edunvalvoja, jonka toimintakelpoisuutta on rajoitettu tai joka on konkurssissa tai liiketoimintakiellossa;

2) yhtiön hallituksen jäsen taikka isännöitsijä tai vastaavassa asemassa samaan konserniin kuuluvassa muussa yhteisössä oleva henkilö;

3) se, jonka tehtävänä on yhtiön kirjanpidon tai varojen hoito taikka varojen hoidon valvonta;

4) se, joka on palvelussuhteessa yhtiöön taikka 2 tai 3 kohdassa tarkoitettuun henkilöön;

5) se, jolla on rahalaina, vakuus tai muu vastaava etuus yhtiöltä tai sen johtoon kuuluvalta henkilöltä taikka joka on antanut mainitulle taholle tällaisen etuuden; taikka

6) se, joka on 2 tai 3 kohdassa tarkoitetun henkilön puoliso, veli, sisar taikka tällaiseen henkilöön suoraan ylenevässä tai alenevassa sukulaisuussuhteessa.

Toiminnantarkastajalla on oltava sellainen taloudellisten ja oikeudellisten asioiden tuntemus ja kokemus kuin yhtiön toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden on tarpeen tehtävän hoitamiseksi.

Toiminnantarkastajan on oltava riippumaton toiminnantarkastusta suorittaessaan. Jos edellytykset riippumattomaan toimintaan olennaiselta osin puuttuvat, toiminnantarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä.

9 §
Toiminnantarkastuksen sisältö
Toiminnantarkastus sisältää yhtiön talouden ja hallinnon tarkastuksen yhtiön toiminnan laadun ja laajuuden kannalta riittävällä tavalla.

10 §
Toiminnantarkastuskertomus
Toiminnantarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu toiminnantarkastuskertomus. Toiminnantarkastuskertomuksessa on yksilöitävä sen kohteena oleva tilinpäätös.

Toiminnantarkastuskertomuksessa on oltava lausunto siitä, sisältääkö:

1) tilinpäätös olennaisilta osin yhtiön tuotot, kulut, varat, oman pääoman, velat ja yhtiön antamat vakuudet; sekä

2) toimintakertomus olennaisilta osin tiedot 10 luvun 5–7 §:ssä tarkoitetuista seikoista.

Jos toiminnantarkastaja ei voi antaa lausuntoa, toiminnantarkastajan on ilmoitettava tästä toiminnantarkastuskertomuksessa. Toiminnantarkastuskertomuksessa voidaan antaa tarpeellisia lisätietoja.

Toiminnantarkastajan on huomautettava toiminnantarkastuskertomuksessa, jos tarkastuksessa on ilmennyt, että yhtiön hallituksen jäsen, puheenjohtaja, varapuheenjohtaja taikka isännöitsijä on:

1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan; tai

2) rikkonut tätä lakia tai yhtiöjärjestystä.

Toiminnantarkastuskertomus on luovutettava yhtiön hallitukselle viimeistään kaksi viikkoa ennen sitä yhtiökokousta, jossa tilinpäätös on esitettävä vahvistettavaksi.

11 §

Palkkio ja muut kustannukset

Toiminnantarkastajalla on oikeus saada yhtiöltä palkkio. Yhtiö vastaa myös muista toiminnantarkastuksesta aiheutuvista kuluista.

12 §

Toiminnantarkastajan tietojensaantioikeus, tietojenantovelvollisuus ja salassapitovelvollisuus

Yhtiön hallituksen ja isännöitsijän on varattava toiminnantarkastajalle tilaisuus toimittaa tarkastus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo sen tarpeelliseksi sekä annettava sellaista selvitystä ja apua, jota toiminnantarkastaja pyytää. Tytäryrityksen vastaavalla toimielimellä on sama velvollisuus emoyhtiön toiminnantarkastajaa kohtaan.

Toiminnantarkastajalla on oikeus olla läsnä ja käyttää puhevaltaa sellaisessa hallituksen kokouksessa ja yhtiökokouksessa, jossa käsitellään hänen tehtäviinsä liittyviä asioita.

Toiminnantarkastajan on oltava kokouksessa läsnä, jos käsiteltävät asiat ovat sellaisia, että hänen läsnäolonsa on tarpeen.

Toiminnantarkastajan on yhtiökokouksen pyynnöstä annettava tarkempia tietoja seikoista, jotka voivat vaikuttaa kokouksessa käsiteltävän asian arviointiin. Tietoja ei kuitenkaan saa antaa, jos niiden antaminen aiheuttaisi yhtiölle olennaista haittaa.

Toiminnantarkastajan on annettava osakkeenomistajan pyynnöstä yhtiökokoukselle kaikki yhtiötä koskevat tiedot, jos siitä ei aiheudu yhtiölle olennaista haittaa. Toiminnantarkastaja saa muutoin ilmaista tehtäväänsä suorittaessaan tietoonsa saamansa seikan:

1) josta toiminnantarkastajan on ilmoitettava tai lausuttava lain nojalla;

2) jonka viranomainen, tuomioistuin tai muu henkilö on lain perusteella oikeutettu saamaan tietoonsa;

3) jonka ilmaisemiseen yhtiö on antanut suostumuksensa;

4) joka on tullut yleiseen tietoon; tai

5) jos siitä ei aiheudu yhtiölle haittaa.

Toiminnantarkastajan vahingonkorvausvastuusta säädetään 24 luvussa.

Erityinen tarkastus

13 §

Erityisen tarkastuksen määrääminen

Osakkeenomistaja voi hakea yhtiön kotipaikan aluehallintovirastolta erityisen tarkastuksen toimittamista yhtiön hallinnosta ja kirjanpidosta tietyltä päättyneeltä ajanjaksolta taikka tietyistä toimenpiteistä tai seikoista. Edellytyksenä on, että ehdotusta on yhtiökokouksessa käsitelty ja kannatettu 2 momentissa tarkoitetulla tavalla. Hakemus aluehallintovirastolle on tehtävä kuukauden kuluessa yhtiökokouksesta.

Ehdotus tarkastuksen toimittamisesta on tehtävä varsinaisessa yhtiökokouksessa tai siinä yhtiökokouksessa, jossa asiaa kokouskutsun mukaisesti on käsiteltävä. Hakemus voidaan tehdä, jos osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista osakkeista, ovat ehdotusta kannattaneet.

Aluehallintoviraston on kuultava yhtiön hallitusta ja, jos tarkastus hakemuksen mukaan koskee tietyn henkilön toimenpiteitä, tätä henkilöä. Hakemukseen on suostuttava, jos tarkastuksen toimittamiseen katsotaan olevan painavia syitä. Aluehallintovirasto voi määrätä yhden tai useamman erityisen tarkastajan. Määräys voidaan panna täytäntöön lainvoimaa vailla olevana.

14 § (12.8.2016/625)

Erityinen tarkastaja

Erityisen tarkastajan on oltava luonnollinen henkilö tai tilintarkastusyhteisö. Erityisellä tarkastajalla on oltava sellainen taloudellisten ja oikeudellisten asioiden tuntemus ja kokemus kuin tarkastustehtävän laatuun ja laajuuteen katsoen on tarpeen tehtävän hoitamiseksi. Mitä tilintarkastuslain 2 luvun 7 §:ssä, 3 luvun 9 ja 10 §:ssä, 4 luvun 6–8 §:ssä ja 10 luvun 9 §:ssä säädetään tilintarkastajasta, sovelletaan myös erityiseen tarkastajaan.

15 §

Tarkastuslausunto

Erityisestä tarkastuksesta on annettava lausunto yhtiökokoukselle. Lausunto on vähintään kahden viikon ajan ennen yhtiökokousta pidettävä osakkeenomistajien nähtävänä kokouskutsussa ilmoitetussa paikassa. Lausunto on myös viivytyksettä lähetettävä osakkeenomistajalle, joka sitä pyytää. Lausunto on lisäksi asetettava nähtäväksi yhtiökokouksessa.

16 §

Palkkio ja muut kustannukset

Erityisellä tarkastajalla on oikeus saada yhtiöltä palkkio. Yhtiö vastaa myös muista erityisestä tarkastuksesta aiheutuvista kuluista. Tuomioistuin voi kuitenkin erityisistä syistä velvoittaa tarkastusta hakeneen osakkeenomistajan kokonaan tai osittain korvaamaan yhtiölle sen kulut.

Osuuskuntalaki 14.6.2013/421

7 luku
Tilintarkastus, toiminnantarkastus, jäsenen tarkastusoikeus ja erityinen tarkastus

Tilintarkastus

1 §
Sovellettava laki
Osuuskunnan tilintarkastuksesta säädetään tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa.

2 §
Tilintarkastajan valinta
Tilintarkastusvelvollisuudesta säädetään tilintarkastuslain 2 luvussa ja tämän luvun 6 §:ssä.

Tilintarkastajan valitsee osuuskunnan kokous. Jos tilintarkastajia on valittava useita, säännöissä voi määrätä, että joku tai jotkut heistä, ei kuitenkaan kaikkia, valitaan muussa järjestyksessä.

3 §
Varatilintarkastaja
Velvollisuudesta valita varatilintarkastaja säädetään tilintarkastuslain 2 luvun 3 §:ssä.

Osuuskunnan kokous voi valita varatilintarkastajan myös osuuskunnassa, jossa siihen ei ole velvollisuutta, ja valita useamman varatilintarkastajan. Säännöissä voi määrätä, että myös 2 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla muussa järjestyksessä valitun tilintarkastajan varatilintarkastaja valitaan muussa järjestyksessä. (18.9.2015/1148)

Mitä tässä laissa ja tilintarkastuslaissa säädetään tilintarkastajasta, koskee myös varatilintarkastajaa.

4 §
Tilintarkastajan toimikausi
Tilintarkastajan toimikausi jatkuu toistaiseksi, jollei säännöissä määrätä määräaikaisesta toimikaudesta. Toimikausi päättyy ja uuden tilintarkastajan toimikausi alkaa uuden tilintarkastajan valinnasta päättävän osuuskunnan kokouksen päättyessä, jollei säännöissä määrätä tai uutta tilintarkastajaa valittaessa päätetä toisin.

5 § (18.9.2015/1148)
Vähemmistön oikeus vaatia tilintarkastajaa
Osuuskunnassa, jossa ei lain tai sääntöjen mukaan ole valittava tilintarkastajaa, osuuskunnan kokouksen on valittava tilintarkastaja, jos jäsenet, joilla on vähintään yksi neljäsosa osuuskunnan jäsenten koko äänimäärästä tai yksi kolmasosa kokouksessa edustettujen jäsenten äänimäärästä, vaativat sitä varsinaisessa osuuskunnan kokouksessa tai siinä osuuskunnan kokouksessa, jossa asiaa kokouskutsun mukaisesti on käsiteltävä. Jollei osuuskunnan kokous valitse tilintarkastajaa, Patentti- ja rekisterihallitus määrää tilintarkastajan noudattaen, mitä tilintarkastuslain 2 luvun 8 §:n 1 ja 4 momentissa säädetään.

Edellytyksenä on lisäksi, että jäsen hakee tilintarkastajan määräämistä kuukauden kuluessa osuuskunnan kokouksesta.

6 § (18.9.2015/1148)
Erityinen velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja
Pörssiosuuskunnassa vähintään yhden osuuskunnan kokouksen valitseman tilintarkastajan on oltava KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jonka päävastuullisen tilintarkastajan tulee olla KHT-tilintarkastaja.

Toiminnantarkastus

7 §
Toiminnantarkastajan valinta ja toimikausi
Osuuskunnassa on oltava osuuskunnan kokouksen valitsema toiminnantarkastaja, jos osuus-

kunnassa ei ole tilintarkastajaa ja säännöissä ei määrätä toisin.

Toiminnantarkastaja on kuitenkin aina valittava, jos osuuskunnassa ei ole tilintarkastajaa ja jäsenet, joilla on vähintään yksi neljäsosa osuuskunnan jäsenten koko äänimäärästä tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista jäsenten äänimäärästä, vaativat sitä varsinaisessa osuuskunnan kokouksessa tai osuuskunnan kokouksessa, jossa asiaa on kokouskutsun mukaan käsiteltävä.

Toiminnantarkastajan valitsee osuuskunnan kokous. Jos osuuskunnassa on tilintarkastaja, osuuskunnan kokous voi päättää toiminnantarkastajan valinnasta 5 luvun 28 §:ssä tarkoitetulla enemmistöllä. Jos toiminnantarkastajia on valittava useita, säännöissä voi määrätä, että joku tai jotkut heistä, ei kuitenkaan kaikkia, valitaan muussa järjestyksessä.

Jos toiminnantarkastajaa ei ole valittu tämän lain tai sääntöjen mukaisesti, aluehallintovirasto määrää toiminnantarkastajan noudattaen, mitä 5 §:ssä säädetään tilintarkastajan määräämisestä.

Toiminnantarkastajan toimikauteen sovelletaan 4 §:n säännöksiä tilintarkastajan toimikaudesta.

8 §

Toiminnantarkastajan sijainen

Jos valitaan vain yksi toiminnantarkastaja, lisäksi on valittava ainakin yksi toiminnantarkastajan sijainen, johon sovelletaan, mitä toiminnantarkastajasta säädetään.

9 §

Toiminnantarkastajan kelpoisuus ja riippumattomuus

Toiminnantarkastajana ei voi olla:

1) oikeushenkilö eikä alaikäinen tai se, jolle on määrätty edunvalvoja, jonka toimintakelpoisuutta on rajoitettu tai joka on konkurssissa tai liiketoimintakiellossa;

2) osuuskunnan hallituksen jäsen taikka toimitusjohtaja tai vastaavassa asemassa samaan konserniin kuuluvassa muussa yhteisössä oleva henkilö;

3) se, jonka tehtävänä on osuuskunnan kirjanpidon tai varojen hoito taikka varojen hoidon valvonta;

4) se, joka on palvelussuhteessa osuuskuntaan taikka 2 tai 3 kohdassa tarkoitettuun henkilöön;

5) se, jolla on rahalaina, vakuus tai muu vastaava etuus osuuskunnalta tai sen johtoon kuuluvalta taikka joka on antanut mainitulle taholle tällaisen etuuden; taikka

6) se, joka on 2 tai 3 kohdassa tarkoitetun henkilön puoliso, veli, sisar taikka tällaiseen henkilöön suoraan ylenevässä tai alenevassa sukulaisuussuhteessa.

Toiminnantarkastajalla on oltava sellainen taloudellisten ja oikeudellisten asioiden tuntemus ja kokemus kuin osuuskunnan toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden on tarpeen tehtävän hoitamiseksi.

Toiminnantarkastajan on oltava riippumaton toiminnantarkastusta suorittaessaan. Jos edellytykset riippumattomaan toimintaan olennaiselta osin puuttuvat, toiminnantarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä.

10 §

Toiminnantarkastuksen sisältö

Toiminnantarkastus sisältää osuuskunnan talouden ja hallinnon tarkastuksen osuuskunnan toiminnan laadun ja laajuuden kannalta riittävällä tavalla.

11 §

Toiminnantarkastuskertomus

Toiminnantarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu toiminnantarkastuskertomus. Toiminnantarkastuskertomuksessa on yksilöitävä sen kohteena oleva tilinpäätös.

Toiminnantarkastuskertomuksessa on oltava lausunto siitä, sisältääkö:

1) tilinpäätös olennaisilta osin osuuskunnan tuotot, kulut, varat, oman pääoman, velat ja osuuskunnan antamat vakuudet; sekä

2) toimintakertomus olennaisilta osin tiedot 8 luvun 5–8 §:ssä tarkoitetuista seikoista.

Jos toiminnantarkastaja ei voi antaa lausuntoa, toiminnantarkastajan on ilmoitettava tästä toiminnantarkastuskertomuksessa. Toiminnantarkastuskertomuksessa voi antaa tarpeellisia lisätietoja.

Toiminnantarkastajan on huomautettava toiminnantarkastuskertomuksessa, jos tarkastuksessa on ilmennyt, että osuuskunnan hallituksen jäsen, puheenjohtaja, varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja on:

1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus osuuskuntaa kohtaan; tai

2) rikkonut tätä lakia tai osuuskunnan sääntöjä.

Toiminnantarkastuskertomus on luovutettava osuuskunnan hallitukselle viimeistään kaksi viikkoa ennen sitä osuuskunnan kokousta, jossa tilinpäätös on esitettävä vahvistettavaksi.

12 §

Palkkio ja muut kustannukset

Toiminnantarkastajalla on oikeus saada osuuskunnalta palkkio. Osuuskunta vastaa myös muista toiminnantarkastuksesta aiheutuvista kuluista.

13 §

Toiminnantarkastajan tietojensaantioikeus, tietojenantovelvollisuus ja salassapitovelvollisuus

Osuuskunnan hallituksen ja toimitusjohtajan on varattava toiminnantarkastajalle tilaisuus toimittaa tarkastus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo sen tarpeelliseksi sekä annettava sellaista selvitystä ja apua, jota toiminnantarkastaja pyytää. Tytäryrityksen vastaavalla toimielimellä on sama velvollisuus emo-osuuskunnan toiminnantarkastajaa kohtaan.

Toiminnantarkastajalla on oikeus olla läsnä ja käyttää puhevaltaa sellaisessa hallituksen kokouksessa ja osuuskunnan kokouksessa, jossa käsitellään hänen tehtäviinsä liittyviä asioita.

Toiminnantarkastajan on oltava kokouksessa läsnä, jos käsiteltävät asiat ovat sellaisia, että hänen läsnäolonsa on tarpeen.

Toiminnantarkastajan on osuuskunnan kokouksen pyynnöstä annettava tarkempia tietoja seikoista, jotka voivat vaikuttaa kokouksessa käsiteltävän asian arviointiin. Tietoja ei kuitenkaan saa antaa, jos niiden antaminen aiheuttaisi osuuskunnalle olennaista haittaa.

Toiminnantarkastajan on annettava jäsenen pyynnöstä osuuskunnan kokoukselle kaikki osuuskuntaa koskevat tiedot, jos siitä ei aiheudu osuuskunnalle olennaista haittaa.

Toiminnantarkastaja saa muutoin ilmaista tehtäväänsä suorittaessaan tietoonsa saamansa seikan:

1) josta toiminnantarkastajan on ilmoitettava tai lausuttava lain nojalla;

2) jonka viranomainen, tuomioistuin tai muu henkilö on lain perusteella oikeutettu saamaan tietoonsa;

3) jonka ilmaisemiseen osuuskunta on antanut suostumuksensa;

4) joka on tullut yleiseen tietoon; tai

5) jos siitä ei aiheudu osuuskunnalle haittaa.

Toiminnantarkastajan vahingonkorvausvastuusta säädetään 25 luvussa.

Jäsenen tarkastusoikeus ja erityinen tarkastus

14 §

Jäsenen tarkastusoikeus harvainosuuskunnassa

Jäsenellä on oikeus osuuskunnassa, jossa on enintään kymmenen jäsentä, tutustua osuuskunnan kirjanpitoon ja muihin osuuskunnan toimintaan liittyviin asiakirjoihin siinä laajuudessa kuin se on tarpeen 5 luvun 27 §:n 1 momentissa tarkoitettujen seikkojen arvioimiseksi.

Hallitus voi evätä tarkastusoikeuden, jos siitä aiheutuu olennaista haittaa osuuskunnalle.

Hallituksen velvollisuuteen antaa olennaista haittaa aiheuttavia tietoja jäsenen asemesta tilintarkastajille sovelletaan, mitä 5 luvun 27 §:n 3 momentissa säädetään. Määräaika tiedon antamiselle ja tilintarkastajien lausunnolle lasketaan kuitenkin oikeuden pyytämisestä.

Jäsenellä on oikeus käyttää avustajaa sekä korvattuaan osuuskunnan kulut oikeus saada jäljennöksiä kirjanpidosta ja asiakirjoista. Hallitus voi kieltää muun kuin tilintarkastajan käyttämisen avustajana.

Jäsen tai avustaja ei saa ilmaista eikä käyttää tietoa, jonka hän saa tässä pykälässä säädetyllä tavalla, jos tiedon ilmaisemisesta tai käyttämisestä saattaa aiheutua olennaista haittaa osuuskunnalle.

15 §

Erityisen tarkastuksen määrääminen

Jäsen voi hakea osuuskunnan kotipaikan aluehallintovirastolta erityisen tarkastuksen toimittamista osuuskunnan hallinnosta ja kirjanpidos-

ta tietyltä päättyneeltä ajanjaksolta taikka tietyistä toimenpiteistä tai seikoista. Edellytyksenä on, että ehdotusta on osuuskunnan kokouksessa käsitelty ja kannatettu 2 momentissa tarkoitetulla tavalla. Hakemus aluehallintovirastolle on tehtävä kuukauden kuluessa osuuskunnan kokouksesta.

Ehdotus tarkastuksen toimittamisesta on tehtävä varsinaisessa osuuskunnan kokouksessa tai siinä osuuskunnan kokouksessa, jossa asiaa kokouskutsun mukaisesti on käsiteltävä.

Hakemuksen voi tehdä, jos jäsenet, joilla on vähintään yksi neljäsosa jäsenten koko äänimäärästä tai yksi kolmasosa kokouksessa edustettujen jäsenten äänimäärästä, ovat ehdotusta kannattaneet.

Aluehallintoviraston on kuultava osuuskunnan hallitusta ja, jos tarkastus hakemuksen mukaan koskee tietyn henkilön toimenpiteitä, tätä henkilöä. Hakemukseen on suostuttava, jos tarkastuksen toimittamiseen katsotaan olevan painavia syitä. Aluehallintovirasto voi määrätä yhden tai useamman erityisen tarkastajan. Määräyksen voi panna täytäntöön lainvoimaa vailla olevana.

16 § (12.8.2016/624)
Erityinen tarkastaja
Erityisen tarkastajan on oltava luonnollinen henkilö tai tilintarkastusyhteisö. Erityisellä tarkastajalla on oltava sellainen taloudellisten ja oikeudellisten asioiden tuntemus ja kokemus kuin tarkastustehtävän laatuun ja laajuuteen katsoen on tarpeen tehtävän hoitamiseksi. Mitä 25 luvun 6–9 §:ssä ja 26 luvun 3 §:ssä sekä tilintarkastuslain 2 luvun 7 §:ssä, 3 luvun 9 ja 10 §:ssä, 4 luvun 6–8 §:ssä ja 10 luvun 9 §:ssä säädetään tilintarkastajasta, sovelletaan myös erityiseen tarkastajaan.

17 §
Tarkastuslausunto
Erityisestä tarkastuksesta on annettava lausunto osuuskunnan kokoukselle. Lausunto on vähintään viikon ajan ennen osuuskunnan kokousta pidettävä jäsenten nähtävänä osuuskunnan pääkonttorissa tai internetsivuilla, viivytyksettä lähetettävä jäsenelle, joka pyytää sitä, sekä asetettava nähtäväksi osuuskunnan kokouksessa.

18 §
Palkkio ja muut kustannukset
Erityisellä tarkastajalla on oikeus saada osuuskunnalta palkkio. Osuuskunta vastaa myös muista erityisestä tarkastuksesta aiheutuvista kuluista. Tuomioistuin voi kuitenkin erityisistä syistä velvoittaa tarkastusta hakeneen jäsenen kokonaan tai osittain korvaamaan osuuskunnalle sen kulut.

Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä 29.4.1988/389

10 luku
Tilintarkastus

1 § (28.10.1994/940)
Soveltamisala
Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa säädetään.

Tilintarkastusvelvollisuudesta säädetään tilintarkastuslain 2 luvussa. Velvollisuudesta valita varatilintarkastaja säädetään tilintarkastuslain 2 luvun 3 §:ssä. Tilintarkastajan valintaan osallistuvat yhtiömiehet voivat lisäksi valita yhden tai useamman varatilintarkastajan. (18.9.2015/1207)

2 § (28.10.1994/940)
2 § on kumottu L:lla 28.10.1994/940.

3 §
Tilintarkastajan valinta ja toimikausi
Tilintarkastajan valitsevat avoimessa yhtiössä yhtiömiehet ja kommandiittiyhtiössä vastuunalaiset yhtiömiehet yksimielisellä päätöksellä, jollei toisin ole sovittu.

Tilintarkastaja on valittava erikseen kutakin tilikautta varten, jollei tilintarkastajan toimikautta ole yhtiösopimuksessa määrätty. Tilintarkastajan tehtävä päättyy, kun hän on antanut tilintarkastuskertomuksen toimikauteensa sisältyvältä viimeiseltä tilikaudelta tai, jos hänet on valittu toistaiseksi, kun uusi tilintarkastaja on valittu hänen tilalleen.

Tilintarkastajan valintaan osallistuvat yhtiömiehet voivat yksimielisellä päätöksellä vapauttaa tilintarkastajan toimestaan. (28.10.1994/940)

4 momentti on kumottu L:lla 28.10.1994/940.

4–7 §
4–7 § on kumottu L:lla 28.10.1994/940.

8 § (28.10.1994/940)
Tilintarkastuskertomus
Sen estämättä, mitä tilintarkastuslaissa säädetään, on tilintarkastajan kultakin tilikaudelta annettava yhtiölle tilintarkastuskertomus viiden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

9 § (28.10.1994/940)
9 § on kumottu L:lla 28.10.1994/940.

10 § (12.8.2016/626)
Vahingonkorvausvelvollisuus
Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuudesta säädetään tilintarkastuslain 10 luvun 9 §:ssä.

Yhtiömiehen oikeudesta vahingonkorvauskanteen nostamiseen säädetään tämän lain 2 luvun 13 §:ssä ja kanneoikeuden vanhentumisesta 14 §:ssä.

Yhdistyslaki 26.5.1988/503

6 luku
Yhdistyksen hallinto

38 § (18.9.2015/1210)
Tilintarkastus
Yhdistyksen tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä laissa ja tilintarkastuslaissa (1141/2015) säädetään.

38 a § (16.7.2010/678)
Toiminnantarkastus
Yhdistyksellä on oltava toiminnantarkastaja, jos yhdistyksellä ei ole tilintarkastajaa. Jos valitaan vain yksi toiminnantarkastaja, on lisäksi valittava varatoiminnantarkastaja, johon sovelletaan, mitä toiminnantarkastajasta säädetään.

Toiminnantarkastajan on oltava luonnollinen henkilö. Toiminnantarkastajalla on oltava sellainen taloudellisten ja oikeudellisten asioiden tuntemus kuin yhdistyksen toimintaan nähden on tarpeen tehtävän hoitamiseksi. Toiminnantarkastajana ei voi olla vajaavaltainen taikka se, joka on konkurssissa tai jonka toimintakelpoisuutta on rajoitettu.

Toiminnantarkastajan on oltava riippumaton tarkastusta suorittaessaan.

Jos toiminnantarkastajaa ei ole valittu tämän lain tai yhdistyksen sääntöjen mukaisesti, aluehallintovirasto määrää ilmoituksesta toiminnantarkastajan noudattaen vastaavasti, mitä tilintarkastuslain 2 luvun 8 §:n 3 ja 4 momentissa tilintarkastajan määräämisestä säädetään. (18.9.2015/1210)

Toiminnantarkastajan on tarkastettava yhdistyksen talous ja hallinto yhdistyksen toiminnan edellyttämässä laajuudessa sekä annettava tarkastuksestaan kirjallinen toiminnantarkastuskertomus tilinpäätöksestä päättävälle yhdistyksen tai valtuutettujen kokoukselle. Jos tarkastuksessa on ilmennyt, että yhdistykselle on aiheutunut vahinkoa tai tätä lakia tai sääntöjä on rikottu, siitä on mainittava tarkastuskertomuksessa.

Yhdistyksen hallituksen velvollisuuteen avustaa toiminnantarkastajaa sekä toiminnantarkastajan läsnäoloon kokouksessa ja salassapitovelvollisuuteen sovelletaan, mitä tilintarkastuslain 3 luvun 9 ja 10 §:ssä sekä 4 luvun 8 §:ssä tilintarkastajan osalta säädetään. (18.9.2015/1210)

Säätiölaki 24.4.2015/487

4 luku
Tilintarkastus

1 §
Tilintarkastusvelvollisuus ja sovellettava laki
Säätiössä on toimitettava tilintarkastus.

Säätiön tilintarkastuksesta säädetään tämän luvun lisäksi tilintarkastuslaissa (1141/2015). (12.8.2016/627)

2 §
Tilintarkastuksen toimittaminen ja tilintarkastuskertomus
Säätiön tilintarkastus on toimitettava kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

Tilintarkastuslaissa säädetyn lisäksi tilintarkastuskertomuksessa on oltava lausunto siitä, onko säätiön tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa annettu säätiön toiminnasta tilikaudella tiedot, jotka ovat olennaisia säätiön tarkoitusta ja toimintamuotoja koskevien sääntömääräysten noudattamisen arvioimiseksi, ja onko säätiön toimielinten jäsenille säätiön ja sen tytäryhteisön ja -säätiön suorittamia palkkioita ja korvauksia pidettävä tavanomaisina.

3 §
Tilintarkastajan valinta
Hallituksen on valittava säätiölle yksi tai useampi tilintarkastaja, jollei säännössä muuta määrätä tilintarkastajan valitsijasta. Jos säätiössä on hallintoneuvosto, hallintoneuvoston on valittava säätiölle yksi tai useampi tilintarkastaja, jollei säännöissä muuta määrätä tilintarkastajan valitsijasta.

4 § (12.8.2016/627)
Varatilintarkastaja
Velvollisuudesta valita varatilintarkastaja säädetään tilintarkastuslain 2 luvun 3 §:ssä.

Säätiössä voidaan valita yksi tai useampi varatilintarkastaja, vaikka siihen ei olisi velvollisuutta.

Varatilintarkastajan valintaan sovelletaan muutoin, mitä tilintarkastajan valinnasta säädetään 3 §:ssä.

5 §
Tilintarkastajan toimikausi
Tilintarkastaja valitaan suorittamaan yhden tilikauden tilintarkastus, jollei säännöissä määrätä pidemmästä tai toistaiseksi jatkuvasta toimikaudesta. Tehtävä päättyy, kun tarkastettavaa tilikautta koskeva tilinpäätös on vahvistettu hallintoneuvostossa. Jos säätiöllä ei ole hallintoneuvostoa tai hallintoneuvoston tehtävänä ei ole vahvistaa tilinpäätöstä, päättyy tilintarkastajan tehtävä, kun tilintarkastuskertomus on annettu, jollei säännöissä määrätä tai tilintarkastajaa valittaessa päätetä toisin.

Säätiön tilintarkastajan peräkkäisten toimikausien yhteenlaskettu kesto voi olla enintään seitsemän vuotta. Tilintarkastaja voi edellä mainitun enimmäisajan jälkeen osallistua uudelleen säätiön tilintarkastukseen aikaisintaan neljän vuoden kuluttua tilintarkastustehtävän päättymisestä. Jos tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö, edellä tässä pykälässä säädettyä ei sovelleta yhteisöön, vaan ainoastaan päävastuulliseen tilintarkastajaan.